

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA YER ALAN
VERGİLENDİRME İLKELERİNİN NİTEL ANALİZİ**

Oğuz ALTUN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Hakan YAVUZ

KASIM - 2022

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA YER ALAN
VERGİLENDİRME İLKELERİNİN NİTEL ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Oğuz ALTUN

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

“Bu tez 04/11/2022 tarihinde yüzyüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Prof. Dr. Burhanettin ZENGİN	Başarılı
Doç. Dr. Hakan YAVUZ	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 retrospektif çalışmalar.)

Oğuz ALTUN

04/11/2022

ÖNSÖZ

Anayasa Mahkemesi kararlarında yer alan vergilendirme ilkelerinin nitel analizine ilişkin çalışma yapmam konusunda, yüksek lisans derslerimin rolü büyüktür. Bu derslerde bilgi ve yol göstericilikleri ile katkılarını yakından hissettiğim tüm hocalarıma, bilhassa değerli hocam Prof. Dr. Temel GÜRDAL'a teşekkürü borç bilirim. Yüksek lisans eğitimi süresince gerek tez çalışmalarında gerekse diğer akademik çalışmalarda desteklerini eksik etmeyen kıymetli danışman hocam Doç. Dr. Hakan YAVUZ'a, görüş ve önerileriyle tezin zenginleşmesine katkıda bulunan Prof. Dr. Burhanettin ZENGİN hocama teşekkür ederim.

Hayatımın her anında desteklerini yakinen hissettiğim, haklarını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim babam Yakup ALTUN, annem Hatice ALTUN, sabrına ve hoşgörüsüne minnettar olduğum, motivasyon kaynağım eşim Didem ALTUN, yüksek lisans eğitimi süresince sizlere ayırmam gereken zamanımın büyük bir kısmını çalışma odasında geçirmek zorunda kaldım. Desteğiniz, tahammülünüz ve sabrınız için çok teşekkür ederim.

Bu topraklarda özgürce yaşayabilmemiz için canlarını esirgemeyen kahraman şehitlerimize, ülkemizin kurucusu Mustafa Kemal ATATÜRK ve silah arkadaşlarına teşekkürü borç bilirim.

Oğuz ALTUN

04/11/2022

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	v
ŞEKİL LİSTESİ	vii
ÖZET	ix
ABSTRACT	x

GİRİŞ.....	1
-------------------	----------

BÖLÜM 1: VERGİLENDİRME YETKİSİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR.....	4
--	----------

1.1. Vergilendirme Yetkisinin Tanımı.....	5
---	---

1.1.1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi.....	5
---	---

1.1.2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi	5
--	---

1.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi	6
---	---

1.2.1. Dünyada Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler	7
---	---

1.2.2. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler	8
--	---

1.2.2.1. Osmanlı Döneminde Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler	9
---	---

1.2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler	10
---	----

1.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması	12
---	----

1.3.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarıyla Sınırlandırma	12
--	----

1.3.2. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelerle Sınırlandırma	14
--	----

1.3.3. Vergilendirme İlkeleriyle Sınırlandırma	15
--	----

1.4. Vergi Uyuşmazlıkları	16
---------------------------------	----

1.4.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri	16
--	----

1.4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları	17
--	----

1.4.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları	19
--	----

1.4.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları	31
---	----

1.4.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları	40
---	----

BÖLÜM 2: VERGİLENDİRME YETKİSİNİ SINIRLANDIRAN	
---	--

ANAYASAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ	43
--	-----------

2.1. Anayasa’nın 73. Maddesinde Yer Alan İlkeler	44
--	----

2.1.1. Verginin Kanuniliği İlkesi	45
---	----

2.1.1.1. Osmanlı Döneminde Verginin Kanuniliği İlkesi	48
---	----

2.1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Verginin Kanuniliği İlkesi.....	49
2.1.1.3. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları.....	50
2.1.1.4. Verginin Kanuniliği İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı.....	53
2.1.2. Verginin Genelliği İlkesi	54
2.1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	55
2.1.3.1. Mali Güç Kavramı	56
2.1.3.2. Mali Gücün Ölçütleri	57
2.1.3.3. Mali Güce Ulaşmada Kullanılan Araçlar.....	57
2.1.3.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı.....	58
2.1.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi.....	59
2.1.4.1. Vergi Adaleti Kavramı.....	59
2.1.4.2. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı.....	61
2.1.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	61
2.1.5.1. Kamu Gideri Kavramı.....	62
2.1.5.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı.....	63
2.2. Vergi Hukuku'na Hakim Olan Genel İlkeler	63
2.2.1. Hukuk Devleti İlkesi.....	64
2.2.1.1. Hukuk Devletinin Özellikleri.....	64
2.2.1.2. Hukuk Devleti İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı	66
2.2.2. Sosyal Devlet İlkesi	66
2.2.2.1. Vergilendirmede Sosyal Devlet	67
2.2.2.2. Sosyal Devlet İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı	68
2.2.3. Eşitlik İlkesi.....	68
2.2.3.1. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin İstisnaları	70
2.2.3.2. Eşitlik İlkelerine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı.....	73
2.2.4. Hukuki Güvenlik İlkesi	73

2.2.4.1. Belirlilik İlkesi	75
2.2.4.2. Kıyas Yasağı İlkesi	76
2.2.4.3. Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	78
2.2.4.4. Öngörülebilirlik İlkesi.....	79
2.2.4.5. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Alt İlkelerine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararları.....	80
2.2.5. Ölçülülük İlkesi	82
2.2.5.1. Elverişlilik İlkesi	82
2.2.5.2. Gereklilik İlkesi	83
2.2.5.3. Orantılılık İlkesi	83
2.2.5.4. Ölçülülük İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı	84

BÖLÜM 3: ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA YER ALAN

VERGİLENDİRME İLKELERİNİN NİTEL ANALİZİ	86
3.1. Araştırmanın Amacı	86
3.2. Araştırmanın Önemi	86
3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	87
3.4. Araştırmanın Yöntemi	87
3.5. Anayasal Vergilendirme İlkelerine İlişkin Literatür Taraması.....	88
3.6. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde İçerik Analizi	91
3.6.1. Analiz Sürecinde İzlenilen Yol	91
3.6.2. Başvuru Yoluna Göre Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Karşılaştırmalı İçerik Analizi.....	97
3.6.2.1. Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde İçerik Analizi	97
3.6.2.2. Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde İçerik Analizi ..	106
3.6.3. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine İlişkin Referans Dökümleri	111
3.6.3.1. Verginin Kanuniliği İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi.....	112

3.6.3.2. Genellik İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi.	114
3.6.3.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi.....	115
3.6.3.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi	117
3.6.3.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi	118
3.6.3.6. Hukuk Devleti İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi.....	118
3.6.3.7. Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi.....	120
3.6.3.8. Sosyal Devlet İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi.....	124
3.6.3.9. Eşitlik İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi ...	124
3.6.3.10. Ölçülülük İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi.....	125
3.7. Genel Değerlendirme.....	126
SONUÇ	130
KAYNAKÇA.....	138
EK	157
ÖZGEÇMİŞ	173

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Analiz Sürecinde Yapılan İşlemler	91
Tablo 2 : Vergilendirme İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sayısı	94
Tablo 3 : Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sayısı	95
Tablo 4 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı	96
Tablo 5 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı	96
Tablo 6 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Sık Geçen Kelimeler.....	99
Tablo 7 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olduğunda Vergilendirme İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sayısı.....	100
Tablo 8 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olduğunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararları Sayısı	101
Tablo 9 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı.....	102
Tablo 10 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı	103
Tablo 11 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Atıf Yapılan İlkelerin Dönemlere Göre Seyri.....	104
Tablo 12 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerinin Dönemlere Göre Seyri	105
Tablo 13 : Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Sık Geçen Kelimeler.....	107
Tablo 14 : Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olduğunda Vergilendirme İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararları Sayısı.....	108
Tablo 15 : Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olduğunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararları Sayısı	109
Tablo 16 : Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı.....	110

Tablo 17 : Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesine Yapılan Atıf Sayısı	111
Tablo 18 : Anayasa'nın 73. Maddesinde Yer Alan ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında İlişkilendirilen Vergilendirme İlkeleri.....	128
Tablo 19 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında İlişkilendirilen Vergi Hukuku'na Hakim Olan Genel İlkeler.....	129



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 : Vergi Uyuşmazlıklarında İzlenebilecek Çözüm Yolları.....	18
Şekil 2 : Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları	21
Şekil 3 : Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları	32
Şekil 4 : Vergi Davalarının İşleyiş Süreci.....	36
Şekil 5 : Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları	40
Şekil 6 : 1982 Anayasası Madde 73'te Yer Alan Vergilendirme İlkeleri	45
Şekil 7 : Vergi Hukuku'na Hakim Olan Genel İlkeler.....	64
Şekil 8 : Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri	75
Şekil 9 : Ölçülülük İlkesinin Alt İlkeleri.....	82
Şekil 10 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Çok Geçen Kelimelerin Bulut Dökümü	93
Şekil 11 : Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Çok Geçen Kelimelerin Bulut Dökümü.....	98
Şekil 12 : Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Çok Geçen Kelimelerin Bulut Dökümü.....	106
Şekil 13 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Verginin Kanuniliği İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler.....	114
Şekil 14 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Genellik İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler	115
Şekil 15 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler.....	116
Şekil 16 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler	118
Şekil 17 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler	119
Şekil 18 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler	121
Şekil 19 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Belirlilik İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler	121
Şekil 20 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Öngörülebilirlik İlkesi İle İlişkili Olan İlkeler	123

Şekil 21 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Sosyal Devlet İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler	124
Şekil 22 : Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik İlkesi İle İlişkili Olan İlkeler.....	125



ÖZET	
Başlık: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Yer Alan Vergilendirme İlkelerinin Nitel Analizi	
Yazar: Oğuz ALTUN	
Danışman: Doç. Dr. Hakan YAVUZ	
Kabul Tarihi: 04/11/2022	Sayfa Sayısı: xi (ön kısım) + 173 (ana kısım)
Vergiler, devletin kamu giderlerini finanse edebilmek için gerek duydukları mali kaynağı sağlamak amacıyla mükelleflerden kamu gücüne dayanarak kanunda belirtilen esaslara uygun ve karşılıksız olarak topladıkları ekonomik değerlerdir. Devletin vergilendirme yetkisi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahale niteliğinde olması hasebiyle bu yetkinin kullanımı noktasında belirli ilkelere tabi tutulmuştur. Vergilendirme ilkeleri, vergilendirme yetkisinin kullanımında kanun koyucunun hangi sınırlar içinde hareket edebileceğini gösteren genel bir çerçevedir. Demokrasinin gelişimine paralel olarak vergilendirme ilkeleri ülkelerin anayasalarında yer almaya başlamıştır. Böylece anayasal dayanağa sahip olan bu ilkeler günümüzde anayasal vergilendirme ilkeleri olarak bilinmektedir. Vergilendirme ilkelerine aykırılık teşkil eden düzenlemeler vuku bulduğunda birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulduğu mercilerden birisi de Anayasa Mahkemesidir. Anayasa Mahkemesinin vergi konulu kararları Vergi Hukuku'nda önemli bir yere sahip olmaktadır. Bu çalışmada; NVivo 12 programından faydalanılarak nitel analiz yöntemiyle anayasal vergilendirme ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararlarındaki yeri ayrıntılı olarak incelenmiştir. Çalışmanın amacı; Anayasa Mahkemesinin hangi vergilendirme ilkelerine daha çok atıfta bulunduğunu ve yıllar içerisinde vergilendirme ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararlarındaki yerinin değişimini ortaya çıkarmaktır. Ayrıca referans dökümü alınarak Anayasa Mahkemesi kararlarında geçen ifadeler ışığında vergilendirme ilkelerinin birbiriyle ilişkileri saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmada, Anayasa Mahkemesi kararlarında en çok yer alan ilkenin verginin kanuniliği ilkesi olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca başvuru yolu norm denetimi olduğunda Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan vergilendirme ilkeleri kararlarda daha çok yer alırken bireysel başvuru yolu olduğunda Anayasa'nın geneline hakim olan ilkelerin daha çok yer aldığı ortaya konmuştur. Ek olarak, yıllar içinde Anayasa Mahkemesinin kararlarında yer bulan vergilendirme ilkelerinin ağırlıklarında değişiklikler olduğu sonucuna ulaşılmıştır.	
Anahtar Kelimeler: Vergilendirme İlkeleri, Anayasa Mahkemesi, Vergi Uyuşmazlığı, NVivo, Nitel Analiz	

ABSTRACT	
Title of Thesis: Qualitative Analysis of Taxation Principles in Constitutional Court Decisions	
Author of Thesis: Oğuz ALTUN	
Supervisor: Assoc. Prof. Hakan YAVUZ	
Accepted Date: 04/11/2022	Number of Pages: xi (pre text) + 173 (main body)
Taxes are the economic values that the state collects from taxpayers in accordance with the principles specified in the law, based on public power, in order to provide the financial resources they need to finance public expenditures. The taxation authority of the state is subject to certain principles in the use of this authority, since it directly interferes with the fundamental rights and freedoms of individuals. Taxation principles are a general framework that shows within which limits the legislator can act in the use of taxation authority. In parallel with the development of democracy, the principles of taxation began to take place in the constitutions of countries. Thus, these principles, which have a constitutional basis, are known as constitutional taxation principles today. When regulations that are contrary to taxation principles occur, some conflicts arise. One of the authorities where these disputes are resolved is the Constitutional Court. Tax decisions of the Constitutional Court have an important place in Tax Law. In this study; Using the NVivo 12 program, the place of constitutional taxation principles in the decisions of the Constitutional Court was examined in detail with the qualitative analysis method. The aim of the study; It is to reveal which taxation principles the Constitutional Court refers to more and the change in the place of taxation principles in the decisions of the Constitutional Court over the years. In addition, by taking the reference list, the relations of taxation principles with each other were determined in the light of the statements in the decisions of the Constitutional Court. In the study, it was concluded that the principle that is most frequently used in the decisions of the Constitutional Court is the principle of legality of tax. In addition, it has been revealed that the principles of taxation in Article 73 of the Constitution are included in the decisions more when the remedy is norm control, while the principles that dominate the Constitution in general are more involved when the remedy is individual application. In addition, it has been concluded that there have been changes in the weights of taxation principles in the decisions of the Constitutional Court over the years.	
Keywords: Taxation Principles, Constitutional Court, Tax Dispute, NVivo, Qualitative Analysis	

GİRİŞ

Devletler kamusal hizmetlerin sunulabilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu mali kaynaklardan en önemlisi vergilerdir. Vergilere erişim hakkı noktasında devlete tanınan vergilendirme yetkisi, devletin hakimiyet gücü ile ülkesi sınırları içerisinde vergi toplayabilme hakkını gösteren hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilir (Çağan, 1982: 3).

Vergilendirme yetkisinin hangi kıstaslar içerisinde kullanılabileceği, verginin kendisi kadar eski bir tartışmadır (Öztürk, 2012: 16). Tarihsel süreç içerisinde vergilendirme yetkisinin keyfi veya adaletsiz kullanımından kaynaklı toplumsal ayaklanmalar yaşanmıştır. Demokratik gelişmeleri tetikleyen bu ayaklanmalar neticesinde vergilendirme yetkisi, anayasal dayanağı olan birtakım kaidelere tabi tutulmaya başlanmıştır.

Vergilendirme yetkisi ile mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahalelerde bulunmaktadır. Bu müdahalelerin meşru olabilmesi için öncelikle hukuki dayanağı olması gerekir. Bunun yanı sıra hukuki dayanağı oluşturan kuralların vergilendirme ilkelerine uygun olması gereklidir. Aksi halde, doğabilecek vergi uyuşmazlıklar veya üst norma aykırı düzenlemeler Anayasa Mahkemesi denetimine tabi tutabilecektir.

Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkeleri üzerinden yaptığı denetimler, Vergi Hukuku alanında önemli bir yere sahiptir. Nitekim Anayasa Mahkemesi kararları ile vergilendirme ilkelerine aykırı düzenlemelerin iptal edilebilmesinin yanı sıra bu kararların içtihat oluşturma niteliği bulunmaktadır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin kararları Vergi Hukuku'na kaynak oluşturmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; vergilendirme yetkisinin kavramsal çerçevesi çizilmiştir. Bu doğrultuda vergilendirme yetkisi ve tarihsel gelişimi, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, vergi uyuşmazlıkları ile bu uyuşmazlıkların giderilme yolları birinci bölümde açıklanmıştır. Böylece çalışmanın ana konusunu teşkil eden vergilendirme ilkelerine ve Anayasa Mahkemesi yargısına bir girizgah yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; vergilendirme ilkeleri, Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan ilkeler ve Vergi Hukuku'na hakim olan genel ilkeler olarak iki başlık altında

ayrı ayrı açıklanmıştır. Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan ilkeler başlığı altında; verginin kanuniliği, verginin genelliği, mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri anlatılmıştır. Vergi Hukuku'na hakim olan genel ilkeler başlığı altında ise; hukuk devleti, sosyal devlet, eşitlik, ölçülülük, hukuki güvenlik ve hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri anlatılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise nitel analiz yöntemiyle Anayasa Mahkemesi kararlarında yer alan vergilendirme ilkeleri incelenmiştir. Bu bölümde yapılan analizlerde NVivo 12 nitel analiz programından faydalanılmıştır. Analiz sürecinde öncelikle Anayasa Mahkemesi kararlarında yer alan vergilendirme ilkelerine ilişkin içerik analizi yapılmıştır. Müteakiben başvuru yoluna göre karşılaştırmalı içerik analizi yapılarak başvuru yolu değiştiğinde öne çıkan vergilendirme ilkelerindeki değişim saptanmaya çalışılmıştır. Daha sonra vergilendirme ilkelerine ilişkin ayrı ayrı referans dökümleri alınarak Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkelerini açıklarken kullandığı hukuki dil, vergilendirme ilkelerini hangi yönleriyle ele aldığı ve vergilendirme ilkeleri arasında kurduğu ilişkiler incelenmiştir.

Çalışmanın Konusu

Bu çalışmanın konusu; Anayasa Mahkemesi kararları ışığında Vergi Hukuku'na hakim olan vergilendirme ilkelerini ayrıntılı olarak incelenmektir. Bu bağlamda, vergilendirme ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararlarındaki yeri ve önemi çalışmanın esas konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın Önemi

Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkeleri üzerine literatürde çeşitli çalışmalar bulunmasına karşın, bu çalışmada kullanılan nitel veri analizi yöntemiyle derinlemesine inceleme yaparak Anayasa Mahkemesi kararında öne çıkan vergilendirme ilkelerini çeşitli yönleriyle ortaya koyan bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Bu yönüyle çalışma, daha önce çalışılmış bir alana farklı bir yöntemle yaklaşarak literatürde rastlanılmamış bulgular elde etmesi açısından önem arz etmektedir. Ek olarak aynı yöntem ile vergi konulu diğer yargı kararları üzerine yapılabilecek yeni çalışmalara yol göstericilik yapmaktadır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; Anayasa Mahkemesi kararlarında yer alan vergilendirme ilkelerini nitel veri analizi yöntemiyle inceleyerek kararlarda öne çıkan vergilendirme ilkelerini ortaya çıkarmaktır. Bu esas amaç istikametinde çalışmada aşağıdaki sorulara yanıt aranmaktadır:

- İncelenen Anayasa Mahkemesi kararlarında hangi kelimeler ne sıklıkla geçmektedir?
- Vergilendirme ilkeleri, incelenen Anayasa Mahkemesi kararlarının kaç tanesinde yer almaktadır?
- Anayasa Mahkemesi kararlarında hangi vergilendirme ilkeleri kaç kez tekrar edilmektedir?
- Başvuru yoluna göre Anayasa Mahkemesi kararlarında geçen vergilendirme ilkeleri farklılık göstermekte midir?
- Anayasa Mahkemesinin kararlarında yer verdiği vergilendirme ilkelerinde yıllar içinde değişiklik yaşanmış mıdır?
- Anayasa Mahkemesi vergilendirme ilkelerine atıf yaparken nasıl bir hukuki dil kullanmıştır? Hangi ilkeler hangi ilkelerle veya haklarla ilişkilendirilmektedir?

Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada nitel veri analizi yöntemi kullanılmıştır. Verilerin analizinde NVivo 12 programından faydalanılmıştır. Tek bir konu olan vergilendirme ilkelerinin çeşitli Anayasa Mahkemesi kararlarındaki yeri incelenerek bulguları ortaya koyma amacı güdüldüğünden nitel araştırma desenlerinden durum araştırması deseni tercih edilmiştir.

BÖLÜM 1: VERGİLENDİRME YETKİSİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Toplumun kamusal hizmet talepleri, dünyadaki gelişmelere paralel olarak çeşitlenerek artış göstermiştir. Kamusal hizmetlere yönelik taleplerdeki bu değişim, devletlere ekonomi üzerinde daha çok görev adledilmesine, “bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler” telakkisi yerine daha müdahaleci devlet telakkisinin benimsenmesine yol açmıştır. Bu değişim, kamusal hizmetlerin finansmanı için gereken gelir ihtiyaçlarının da artması sonucunu doğurmuştur (Altun, 2022: 2).

Devletlerin en doğal gelir kaynağı olan vergiler, devletin veya vergilendirme yetkisine haiz diğer kamu idarelerinin, kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için gerek duydukları mali kaynağı temin etmek maksadıyla kişi ve kurumlardan hukuk zoruyla, kanunda belirtilen hususlara uygun ve karşılıksız olarak topladıkları ekonomik değerlerdir (Karakoç, 2013: 1259).

Devletler kendilerine addedilen hizmetleri ifa edebilmek için düzenli mali kaynaklara ihtiyaç bulunmaktadır. Bu mali kaynaklara erişim hakkı olan vergilendirme yetkisini, devletin hakimiyet gücünü kullanarak ülkesi sınırları içinde vergi tahsil edebilme hakkını gösteren hukuki ve fiili güç şeklinde tanımlamak mümkündür (Çağan, 1982: 3). Bu gücün kullanılması bir tercih değil, siyasi bir zorunluluktur (Arıkan, 1994: 5).

Devlet, kamusal hizmetleri yerine getirebildiği ölçüde egemenliğini sürdürebilmektedir. Egemenliğin sürekliliği için gereken mali kaynaklara vergilendirme yetkisi sayesinde ulaşılmaktadır. (Saraçoğlu, 2003: 176). J.M. Buchanan’ın deyimi ile vergilendirme yetkisi, devletin zor kullanma kudretinin en önemli göstergelerinden biridir. Bu güç sayesinde devlet, kişilerin ve kurumların maddi varlıklarından belirli bir kısmını devletin kasasına aktarmaları hususunda zor kullanma hakkına haizdir (Brennan & Buchanan, 1980: 9)’dan aktaran (Bayraklı & Odabaş, 2000: 143).

Vergilendirme yetkisi, vergi yükümlüsünün kanunlarda belirtilen ilişkileri kurması halinde kullanılabilir. Kanunda belirtilen vergisel alana giren vergi yükümlüsünün ilgili ülkenin fiziki sınırları içerisinde yer almalıdır (Soydan, 1995: 17). Yani kural olarak vergilendirme yetkisi, her devletin kendi sınırları içinde kullanabildiği bir yetkidir.

1.1. Vergilendirme Yetkisinin Tanımı

Devletin vergi tahsil edebilme konusunda haiz olduğu hukuki ve fiili gücü ifade eden (ncel vd., 2018: 35) vergilendirme yetkisini kullanarak devlet, kamu hizmetlerinin sunumu için kullanacağı geliri elde etmektedir. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet, egemenlik gücüne dayanarak mükelleflerin sahip olduğu maddi varlıkların bir kısmının hazineye aktarılmasını sağlamaktadır.

Vergilendirme yetkisi devletin egemenliğini temsil eden önemli bir gösterge olup, vergilendirme yetkisi ile egemenlik sınırları sınırları ortaktır (Şenyüz vd., 2016: 78). Vergilendirme yetkisi egemenliğin bir gereği ve koruyucusudur. Egemenliğini sürdürebilmek için düzenli mali kaynaklara ihtiyaç duyan devlet, vergilendirme yetkisi ile donatılmış bulunmaktadır (Furtuna, 2021: 435). Vergilendirme yetkisini tanımlarken dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi ayırımına gidilmektedir.

1.1.1. Dar Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisini dar anlamda tanımlamak gerekirse; devletin veya yetkili kamu idaresinin yalnızca vergi koymaya veyahut kaldırmaya yönelik yetkisidir. Yani devletin temel gelir kaynağı olan vergileri tahsil edebilmesi dar anlamda vergilendirme yetkisini ifade etmektedir. Oysa kamu gelirleri sadece vergilerden oluşmamaktadır. Vergilerin yanı sıra; resimler, harçlar, fonlar, katılma payları, belediye gelirleri gibi vergi benzeri mali ykmllkler de bulunmaktadır (Egeli & Diril, 2012:25).

1.1.2. Geniş Anlamda Vergilendirme Yetkisi

Dar anlamda çizilen vergilendirme yetkisinin sınırları genişletilerek, kamu giderlerini karşılamak üzere mükelleflerden tahsil edilen tüm mali ykmllkler ise geniş anlamda vergilendirme yetkisidir (ağan, 1982: 5). Dolayısıyla geniş anlamda vergilendirme yetkisi, daha kapsamlı bir kavram olarak dar anlamda vergilendirme yetkisini de uhdesinde barındırmaktadır. Dar anlamda vergilendirme yetkisinde mali güç ölçütü esas alınırken, geniş anlamda vergilendirme yetkisinde karşılık ve faydalanma ilkesi esas alınmaktadır (ağan, 1988: 218).

1.2. Vergilendirme Yetkisinin Tarihsel Gelişimi

İnsanların topluluk halinde yaşamlarını sürdürmeye başlamasının tabii bir sonucu olarak ortaya çıkan vergiler, ilk ortaya çıktıkları dönemlerden itibaren devletler için çok önemli ve vazgeçilmez bir gelir kaynağı olmuştur. İlk ortaya çıktığı dönemlerde gönüllülük esasına dayalı olarak tahsil edilen vergiler, sonraları zorunluluk arz eden bir nitelik kazanmıştır. Krallar, padişahlar, imparatorlar ve derebeyler gibi yönetimde söz sahibi olan kişi veya gruplar sahip oldukları gücü kullanarak vergi tahsil etmeyi zorunlu hale getirmişlerdir. Vergilerin tahsil edilmesinde kullanılan zorunluluk yöntemi, keyfiyetle birleşince toplumların buhranlı dönemler yaşamasına sebep olmuştur (Buyrukoğlu & Bozdoğan, 2015: 279). Bahse konu buhranlı dönemler günümüz demokrasilerinin tesis edilmesinin kapısını aralamıştır.

Demokrasi ve vergi kavramları birlikte doğan ve gelişen kavramlardır. Öyle ki hakim güçlerin salt vergilendirme yetkisinin kısıtlanması ile anayasal nitelikteki metinlerin doğuşu tarihsel süreçte aynı dönemlere tekabül etmektedir (Gerçek vd., 2014: 83). Vergilerin ilk ortaya çıktığı dönemlerden günümüze kadar, demokrasi arayışının yol açtığı tüm toplumsal hareketlerin temelinde, toplumun belini büken vergileri koyan iktidarın yetkilerini kısıtlama isteği yatmaktadır. İktidarın egemenliğini sürdürebilmesi için öncelikle sahip olmak istediği vergilendirme yetkisi, toplumun da öncelikle sınırlandırmak istediği bir yetkidir (Şişman, 2009: 31).

Tarih sayfaları pek çok vergi temelli isyan ve ayaklanmalarla doludur. Kapitalist sistemin deyim yerindeyse köşeye sıkıştırdığı hükümetler, vergilendirmeye yönelik yaklaşımlarını değiştirmedikleri takdirde tarih sayfalarında yerini alacak daha nice vergi isyanları gün yüzüne çıkabilecektir. Vergiler nedeniyle bireysel mali hoşnutsuzluktan toplumsal mali hoşnutsuzluğa geçişin bir tezahürü olan vergi isyanları, çeşitli tür ve isimlerde ortaya çıkmış olsa da özünde aynı sistemi içinde saklar. Bu sistem, hükümetin ortaya koyduğu adaletsiz ve haksız politikalar (Saraç & Seren, 2022: 16).

Tarihteki vergi isyanlarının kökenine bakıldığında; temsilsiz ve keyfi vergilendirme, ağır ve adaletsiz vergiler karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de görünüşteki nedenler farklı olsa da büyük toplumsal hareketlerin arkasında yatan esas neden vergilerdir. Tarihsel süreç içerisinde verilen uzun mücadeleler sayesinde yönetilenlerin lehine bir

kazanım olarak ortaya çıkmış, yönetenlerin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gerekliliği hususundaki fikirler kabul görmüştür (Furtuna, 2021: 436).

Vergilendirme yetkisinin günümüzdeki gibi birtakım ilke ve kaidelerle sınırlandırılması sancılı süreçlerin bir meyvesidir. Batı ülkelerinin hemem hemen tamamında hakim gücün vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması adına yüz yıllar boyu devam eden kaoslar ve ayaklanmalar yaşanmıştır. Tüm bunların neticesinde vergilerle ilgili düzenlemeler çeşitli halk meclislerinin tasarrufuna bırakılmıştır. Böylece vergilendirme yetkisi sınırları ilk kez çizilmeye başlanmıştır. Yaşanan demokratik gelişmelere paralel olarak hakim gücün sahip olduğu vergilendirme yetkisi birtakım ilkelere tabi tutulmuştur (Güner & Kargı, 2021: 80).

Vergilendirme yetkisinin birtakım ilkelere tabi olması gerekliliği, ilk dönemlerde toplumu ağır ve haksız vergi yükünden kurtarma amaçları ile ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla o dönemlere ait sınırlandırmalar ulusal düzeyde kalmaktaydı. Ancak o dönemden günümüze kadar değişen dünya, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında ulusal önlemlerin yanı sıra uluslararası önlemlerin de alınması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Günümüzde vergilendirme yetkisi ulusal düzeyde birtakım vergilendirme ilkeleri ile sınırlandırabileceği gibi uluslararası birtakım anlaşmalarla da sınırlandırılabilir (Bayraklı & Odabaş, 2000: 144).

1.2.1. Dünyada Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler

Magna Carta tarihte ses getiren demokrasi savaşlarından birisidir. İngiltere’de hakim gücün yetkilerini sınırlandırmaya yönelik çıkarılan bu savaşta yer almış önemli konulardan birisi de vergisel düzenlemelerdir. Nitekim bu fermanda kralın keyfi olarak yurttaşlara mali külfet yükleyemeyeceği, vergiler konulmadan önce Magnum Concilium Regis teşekkülünden onay alınması zorunluluğu getirilmiştir (Şişman, 2009: 34). Magna Carta’nın orijinali kaybolmuş olsa da kopyaları günümüzde varlığını sürdürmektedir. Magna Carta’nın en önemli maddeleri şöyle sıralanabilir (Ünlü, 2016: 25):

“Hiçbir yurttaş yasalara dayanmadan tutuklanamaz, malvarlığı elinden alınamaz, sürgün edilemez veya idam edilemez; adalet peşkeş çekilemez, geciktirilemez, hiçbir vatandaş adaletten mahrum bırakılamaz; kanunlara dayanmadan vergi tahsil edilemez.”

Magna Carta ile hakim gücün yetkilerinin sınırlanabileceği ilk kez anlaşılmıştır. Buna müteakip gelen dünyadaki diğer anayasal hareketler de bu çizgiyi takip etmiştir. Nihai olarak, Magna Carta ile baş gösteren demokrasi savaşı, hakim gücün vergilendirme yetkisinin halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar lehine sınırlandırılmasıyla sonuçlanmıştır (Erkin, 2013: 1115).

Hakim gücün yetkilerinin sınırlandırılması bakımından dünyadaki anayasal hareketleri tetikleyen diğer bir gelişme ise Amerikan Bağımsızlık Bildirgesidir. Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi, Amerika Birleşik Devletleri'nin 1776'da İngiliz Krallığı'ndan koparak bağımsızlığını ilan ettiği bildirgedir. Amerika'nın bağımsızlığının sembolü olan bu bildirme, küçük bir metin olmasına karşın dünya siyaset ve düşünce tarihinde oldukça mühim bir kırılma anını temsil etmektedir (Köktaş, 2014: 116).

Amerika Birleşik Devletleri'nin bağımsızlık mücadelesi sonucu elde ettiği bu bildirgenin hikayesi şöyledir; o dönemin güçlü devletlerinin günümüzdeki Amerika toprakları içerisinde sömürge yarışındaydı. Sömürge yarışından başarıyla çıkan İngiltere, günümüz Amerika topraklarındaki kolonileri ele geçirmiştir. İngilizler sömürge yarışındaki maddi zararlarını Amerika kolonilerine ağır vergiler yüklemek suretiyle karşılamak istemiştir. Bu durum karşısında çiftçilerden ticaret kolonilerine kadar tüm yerli halk maddi zorluklar içerisinde kalmıştır (Ünlü, 2016: 26).

Amerika kolonilerinin düştüğü maddi zorluk, ayaklanmaları ve halk hareketlerini beraberinde getirmiştir. Böylece İngiliz Hükümeti ile Amerikan Kolonileri karşı karşıya gelmiştir. Bu mücadeleyi kazanan Amerikan Kolonileri kazandıkları zafer sonrası Bağımsızlık Bildirgesi yayınlanmıştır.

1.2.2. Türkiye'de Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler

Vergilendirme yetkisinin Türkiye'deki anayasal gelişimi, Osmanlı İmparatorluğu dönemindeki fermanlarla filizlenmiş ve daha sonra dünyadaki gelişmelere bağlı olarak Cumhuriyet döneminde çıkarılan anayasalarla pekişmiştir. Dolayısıyla Türkiye'de vergilendirme yetkisinin gelişimini, Osmanlı döneminden itibaren incelemekte fayda vardır. Nitekim Cumhuriyet dönemindeki gelişmelerin önemli bir kısmı Osmanlı döneminde yaşananlar ile ilintilidir.

1.2.2.1. Osmanlı Döneminde Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler

Demokrasi ve ona bağlı gelişen özgürlük, eşitlik, meşruiyet, Cumhuriyet ve Anayasa gibi kavramlar Osmanlı Devleti'nde birer gözdağı unsuru olarak algılanmış ve uzunca bir süre uzak kalınmıştır. Ancak iç ve dış gelişmeler bu uzak duruşun daha fazla sürdürülememesini ve Osmanlı Devleti'nin de demokratik anlayışı tanıyarak kurumlarını ona göre düzenlemesini gerektirmiştir (Türkkan, 2018: 366). Osmanlı Devleti'nin demokratik adımları; Senedi İttifak ile başlayıp Tanzimat Fermanı ve 1876 tarihli Kanun-ı Esasi'ye kadar uzanmaktadır.

Senedi İttifak: Vergilendirme yetkisi, anayasal gelişmelerle ortak doğup gelişmektedir. Bundan ötürü Osmanlı İmparatorluğu'ndaki anayasal gelişmelerin fitili olan Senedi İttifak, vergilendirme yetkisi alanında da ilk gelişme olarak değerlendirilebilir. Senedi İttifak ile ilk kez mutlak güç olan padişahın iktidarı sınırlandırma yoluna gidilmiştir. Böylece mutlak monarşiden kısıtlı monarşiye geçiş adımı atılmıştır (Tanör, 1995: 122).

Senedi İttifak'ın 7. Maddesinde, ekonomik zorluk içinde olanların ve reayanın korunmasının devletin varlığının temeli sayıldığı vurgulanmış, bu sebeple ayanlar, kendi sorumluluğundaki bölgelerde yurttaşları ağır vergiler altında bırakmamaları konusunda uyarı almışlardır. Ayanlardan halka eziyet yapan olursa onları devlete bildirmeleri şart koşulmuştur (Soysal, 26-27). Bunun için adaletsiz vergilerin kaldırılarak, ayanların birbirlerini sürekli denetim altında tutmaları öngörülmüştür. Böylece vergilendirmede keyfiliğin yasaklanarak hukukiliğin artırılması ve vergilendirmede adaletin sağlanması gibi hususların gerçekleştirilmesi için önemli adımlar atılmıştır (Pamir, 2004: 77).

Tanzimat Fermanı: Senedi İttifak'ın müteakibinde 1839 yılında açıklanan Tanzimat Fermanı, Osmanlı döneminde hak ve özgürlükler alanında anayasal nitelikte ikinci önemli belgedir. Tanzimat Fermanı'nda Osmanlı yurttaşlarının mal ve can güvenliği koruyacak güvenceler verilmiştir. Bunun yanı sıra, askerlik ve vergi konusunda adaletin tesis edilebilmesi için düzenlemeler öngörülmüştür. Bu düzenlemelerle padişah kendi yetkilerini kendisi sınırlandırmıştır (Tanör, 1995: 122).

Padişah, Tanzimat Fermanı'nda yazan hükümlere kendisinin de aykırı hareket etmeyip, fermandaki tüm hükümleri tatbik ve icra edeceğine, fermana yazılı hükümlere aykırı hususlara müsaade etmeyeceğine yemin etmiştir. Böylece padişah, kanun koyuculuğu

salâhiyetini fermanın ruhuna aykırı düşecek bir biçimde kullanmayacağını ve kullandırmayacağını belirtmiş olmaktadır (Abadan, 1957: 8-9).

Kanuni Esasi: Kanuni Esasi, Osmanlı İmparatorluğu'nun ve dolayısıyla Türk tarihinin ilk anayasası olma niteliğine sahiptir. Senedi İttifak ve Tanzimat Fermanı ile her ne kadar padişahların bir kısım yetkisi sınırlandırılmış olsa da sadece padişahlara ait yetkiler Kanuni Esasi ile ilk kez padişah ile meclis arasında bölüşülmüştür. Böylelikle padişahın yetkileri bir nebze daha daralarak parlamenter rejime doğru ivme kazanılmıştır (Tanilli, 1996: 80).

1876 tarihli Kanuni Esasi'nin 17. Maddesinde yasa önünde eşitlik, 20. Maddesinde de vergilendirmede eşitlik hususları düzenlenmiştir (Kuzu, 1994: 34). Böylece kanuna dayanmadan vergi ve benzeri mali külfetlerin yüklenmesi yasaklanmıştır (Öncel vd., 2018: 12). Bu yönüyle Kanuni Esasi'nin vergilendirme alanında da önemli konular barındırdığı görülmektedir.

1921 Anayasası: 1921 Anayasası sadece 24 maddeden oluşan kısa bir anayasadır. Olağanüstü şartların bir ürünü olan bu anayasa kazuistik bir yapıda değildir. Bu nedenle yapısı gereği içerisinde vergi konulu hiçbir hüküm yer almamaktadır (Öztürk, 2014: 4835). Buna rağmen, anayasal bir hareketin ürünü olması, demokrasinin ve ileride düzenlenecek temel hak ve özgürlüklerin teminatı niteliğinde olması nedeniyle tarihi bir öneme sahiptir.

1921 Anayasası'nda vergilendirmeye yetkisine dair herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte tüm yetkilerin meclise devredilmesi dolaylı olarak vergilendirme yetkisinin de meclise devredildiği şeklinde değerlendirilebilir (Kartalcı & Doğan, 2013: 120).

1.2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme Yetkisine İlişkin Gelişmeler

Cumhuriyet döneminde vergilendirme yetkisine ilişkin düzenlemeler anayasal gelişmelere paralel olarak değişmiş ve gelişmiştir. Cumhuriyetin ilk anayasası olan 1924 Anayasası ile başlayan bu gelişim, çeşitli değişikliklerle günümüz 1982 Anayasası'na kadar uzanmıştır.

1924 Anayasası: 1924 Anayasası güçler birliği ve görevler ayrılığı esasına göre geliştirilmiştir. Bu anayasa, üç temel ilke üzerine inşa edilmiştir; cumhuriyet, milliyetçilik ve güçler birliği (Mumcu, 1986: 389). Bu bölümde klasik hak ve

hürriyetlere yer verilmiştir. Bu hak ve hürriyetler arasında mülkiyet hakkı, çalışma hakkı ve ticaret hakkı gibi haklar yer almamaktadır. Temel hak ve hürriyetlere ilişkin esaslar 1924 Anayasası'nın 5. Bölümünde yer bulmuştur. Hak ve hürriyetlere yer vermesi açısından bir ilk olma özelliğine haizdir (Gözler, 200: 57-58).

1924 Anayasası'nda vergilendirme de dahil çeşitli temel hak ve hürriyetleri düzenleyen hükümler geniş bir yer almıştır. Nitekim 84. Maddesinde verginin tanımı; "Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi" şeklinde yapılmıştır. Bu tanımlama, Türk anayasa literatüründe yapılmış ilk ve son vergi tanımıdır. 1924 Anayasası'nın 85. Maddesinde ise vergilendirme yetkisinin yasama organına haiz olduğu şu ifadelerle ortaya konulmuştur; "Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır." Böylece Türk anayasa tarihinde ilk kez verginin kanuniliği ilkesi anayasal bir dayanak kazanmıştır (Selvi, 2010: 30).

1961 Anayasası: 1924 Anayasası'nda yer bulan temel hak ve hürriyetler, 1961 Anayasası'nda biraz daha genişletilmiştir. Vergilendirme yetkisiyle ilgili mevcut hükümlere bir yenisi daha 1961 Anayasası'nda eklenerek salt yasama organının vergilendirme yetkisi bir derece esnetilmiştir. Böylece yürütme organına yetki tanınmıştır. Bu hüküm şu şekildedir; "Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir." Bu hükmün anayasaya eklenmesinde nedenlerinden birisi de sosyal devlet ilkesinin 1961 Anayasası'nda yer bulmasıdır (Bayer, 2019: 77).

1961 Anayasası ile yer bulan bir diğer yenilik ise yasaların Anayasa'ya uygunluğunu denetleyen Anayasa Mahkemesinin teşkil edilmesidir. Böylelikle vergi yasalarının anayasaya uygunluğu denetlenerek, vergilerin kanuniliği ilkesi daha fazla güvence bulmuştur (Selvi, 2010: 31).

1982 Anayasası: Türkiye'de halen yürürlükte bulunan 1982 Anayasası'nda vergilendirmeye ilişkin hükümler 73. Maddede yer almaktadır. 1982 yılından günümüze çeşitli değişimler olmuştur. En güncel haliyle 73. Madde şöyledir:

"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 yükümlölükler kanunla konulur, değıştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

1982 Anayasası’nda düzenlenen bu maddenin birinci fıkrasında; kamu giderlerini karşılamak maksadıyla mali gücü olan tüm yurttaşların vergi ödemekle yükümlü olduğuna, ikinci fıkrasında; vergilendirmede adaletin maliye politikasının sosyal amacı olduğuna, üçüncü fıkrasında; vergilendirme yetkisinin yasama organıyla özdeşleşmesine, dördüncü fıkrasında ise; vergilendirmede yürütme organına tanınan yetkilere yönelik ifadeler yer almaktadır. 73. Maddenin her bir fıkrasında çıkan çeşitli vergilendirme ilkeleri ve bunların detaylı anlamları bulunmaktadır. Bunlara ilişkin detaylı açıklamalar bu çalışmanın ikinci bölümünde yer almaktadır.

1.3. Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik çalışmalar verginin bizzat kendisi kadar fersude bir konudur. Geçmişte sadece ilgili devletin halkı üzerine aşırı vergi yüklememesi için gündeme gelen vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, günümüz koşullarında daha farklı ve kapsamlı bir nitelik kazanmıştır.

Devletlerin mali egemenliğı, diğer devletlerden bağımsız bir biçimde vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizebilmekle ölçölür (Erkin, 2013: 1145-1146). Ancak tarihsel süreç içerisinde çeşitli nedenlerle vergilendirme yetkisi bir şekilde sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla egemenliğin bir ölçütü olan vergilendirme yetkisi tamamen sınırsız olarak kullanılmak istenildiğinde birtakım toplumsal kaosları beraberinde getirmiştir.

Vergilendirme yetkisini sınırlandıran unsurları üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; uluslararası vergi anlaşmaları, uluslararası ekonomik bütünleşmeler ve vergilendirme ilkeleridir (Budak & Yakar, 2007: 142).

1.3.1. Uluslararası Vergi Anlaşmalarıyla Sınırlandırma

Küreselleşme süreci uluslararası alanda pek çok değışimi beraberinde getirmiştir. Vergi özelinde bakıldığında; özellikle sınır tanımaz sermaye hareketliliğı dış ticarete devletler arasında yetki çakışmasını gündeme getirmiştir (Erkin, 2013: 1141). Bu durum

devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasını sadece ulusal nedenlerle değil, uluslararası ilişkiler için de kaçınılmaz kılmıştır.

Devletlerin birbiriyle olan ekonomik etkileşimlerinin sınır tanımaz yükselişi, çifte vergilendirme sorununu gün yüzüne çıkarmıştır. Çifte vergilendirme sorunu “birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin tek bir mükellef üzerinde veya aynı vergi konusunda ortaya çıkması hali” (Çubukçu, 2006: 4) şeklinde tanımlanmaktadır. Çifte vergilendirme sorunu çoğunlukla ticari ilişkilerde bulunan ülkelerden bir kısmının kaynak ilkesini, bir kısmının ise ikamet ilkesini esas alarak vergilendirme sistemini kurmasından kaynaklanmaktadır.

Çifte vergilendirme sorunu, sadece uluslararası ilişkilerde ortaya çıkan bir konu değildir. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 117. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen verginin mükerrer olması halinde de çifte vergilendirmeden söz edilebilir. Bu bağlamda bir vergilendirme döneminde, aynı vergi yasası ve matrah üzerinden birden çok vergi talep veya tahsil edilmesi, bir mükellefin ülke içinde de birden çok vergi ödemesine sebep olabilir dolayısıyla çifte vergilendirme ortaya çıkabilir (Yavuz, 2015: 48).

Çifte vergilendirme sorununun üstesinden kimi zaman tek taraflı yasalarla gelinmeye çalışılsa da bunun yeterli olmadığı durumlarda uluslararası anlaşmalar devreye sokulmaktadır. Vergilendirme yetkisini sınırlandıran uluslararası ilkeler; ikametgah ilkesi, kaynak ilkesi ve uyrukluk ilkesidir (Güner & Kargı, 2021: 91).

Türk Medeni Kanunu’na göre ikametgah (yerleşim yeri) “bir kimsenin sürekli kalmak niyetiyle oturduğu yerdir.” Bu oturma yerleşme niyetiyle, uzun süreli ve devamlı olmalıdır (Tuncer 1990: 3). İkametgah ilkesine göre ise; farklı ülkelerdeki fiilleri sebebiyle vergisel alana giren yükümlülerin, ikamet ettikleri ülke tarafından vergilendirilmesi gereklidir. Buna göre dünya çapında gelir elde eden bir kişinin tüm gelirleri toplanarak ikamet ettiği ülkesi tarafından vergilendirilir (Budak & Yakar, 2007: 137).

Kaynak ilkesine göre verginin doğumuna sebep olan olayı gerçekleştirerek mükellef statüsü kazanan kişinin o ülke vatandaşı olup olmadığı önemli değildir. Yani vergisel alana giren işlem nerede gerçekleşmiş ise o ülkenin kanunlarına göre vergilendirme yapılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle; vergiyi doğuran olay nerede gerçekleşmişse o

ülkenin vergi yasalarına göre vergilendirilme yapılması gerekmektedir (Erginay, 1953: 54)’den aktaran (Güner & Kargı, 2021: 92).

Uyrukluk ilkesine göre ise vergi konusuna giren işlemlerinden ötürü mükellefler, hem kendi ülkesinde hem de ülkesi dışında kendi ülkesinin kanunlarına göre vergilendirilecektir. Esasında bu ilke ikametgah ilkesini yumuşatmada yardımcı bir ilkedir. Çünkü bu ilkenin benimsenmesi sonucu yurt dışı gelirlerinin vergilendirilmesinde yeğnilik ve esneklik sağlamaktadır. Uyrukluk ilkesini gelirlerin vergilendirilmesinde tek başına uygulamak mümkün değildir (Terzi, 2017: 78). Keza, bugün çok az ülke uygulama alanı bulmaktadır (Soydan, 1995: 20).

1.3.2. Uluslararası Ekonomik Bütünleşmelerle Sınırlandırma

Devletler, katıldığı uluslararası ekonomik bütünleşmelerle de vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilmektedir. Ekonomik bütünleşmeler, uluslararası ekonomik ilişkilerin geliştirilmesi ve engelsiz dış ticaret amaçlarıyla kurulan uluslararası birliklerdir. Ekonomik bütünleşme içerisinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, belirli alanlarda vergilendirme yetkisinden karşılıklı olarak feragat edilmesi ya da bütünleşme ile kurulan bağımsız kurumlara özgülenmesi şeklinde görülebilir. Sık görülen ve vergilendirme yetkisini sınırlandırma şiddetine göre ekonomik bütünleşme çeşitleri sırasıyla şunlardır (Öncel vd., 2018: 66):

- Serbest ticaret bölgeleri,
- Gümrük birliği,
- Ortak Pazar,
- Ekonomik ve parasal birlik.

Halen varlığını sürdüren ekonomik bütünleşmeler arasında en başarılı kabul edilen birlik; Avrupa Birliği’dir. Avrupa Birliği, siyasal bütünleşme hedefiyle istikameti tayin edilmiş ekonomik bir birliktir. Bu birliğe üye ülkeler birbirleriyle yaptığı ticari alışverişlerde vergilendirme yetkilerini belirli ölçüde sınırlandırarak birlik kurumlarına uluslararası yetkiler tanımışlardır (Öncel vd., 2018: 66).

Türkiye’nin Avrupa Ekonomik Topluluğu’na tam üyelik talebinde bulunmasına müteakip 1963 yılında Ankara Anlaşması ve 1970 yılında Katma Protokol

imzalanmıştır. Avrupa Birliği'ne tam üyelik sürecinde ilerleme olarak nitelendirilebilecek bu gelişmeler, nihai hedef olan tam üyeliği beraberinde getirmemiştir. 1987 yılında yeniden tam üyelik başvurusunda bulunan Türkiye'den gümrük birliğine katılması istenilmiştir (Saraçoğlu, 2003: 179).

1993 yılında Türkiye, Avrupa Birliği'ne üye devletlerle ticari ilişkilerinde uyguladığı gümrük vergilerini tek vergide birleştirerek eş etkili mali yükümlülükleri sıfırlamıştır. Diğer ülkelerle ticari ilişkilerde uygulanan gümrük vergileri ise Avrupa Birliği'nin daha düşük olan tarifesine uydurulmuştur (Öncel vd., 2018: 60). Böylece Avrupa Birliği'ne tam üye olarak kabul edilmemesine rağmen Türkiye, vergilendirme alanında birtakım yetkilerini birliğe devretmek suretiyle sınırlandırmıştır.

1.3.3. Vergilendirme İlkeleriyle Sınırlandırma

Çağdaş anayasaların birçoğunda vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümler bulunmaktadır (Bayraklı & Odabaş, 2000: 143). Bu hükümler ülkenin ekonomik, siyasi ya da idari yapılarına göre farklılık göstermekle birlikte belirli konularda hüküm birliği sağlanmıştır.

Anayasalar devletin tüm alanlardaki gücünü sınırlayan temel bir belgedir. Dolayısıyla vergilendirme alanında da devletin yetkisi sınırsız değildir. Yurttaşların haklarını savunan birtakım ilkeler anayasalarda yer alarak anayasal ilke niteliğine sahip olmuştur (Karakoç, 2014: 63). Vergilendirmenin doğrudan insanın temel hak ve özgürlüklerine müdahale mahiyetinde olması, yani verginin insan yaşamına dair pek çok hakkı sınırlandırması nedeniyle anayasal bir zemine oturtulmasını zorunlu kılmaktadır (Şişman, 2009: 36).

Vergilendirme yetkisinin ulusal düzeyde anayasalar ile sınırlandırılması hususunda J.M. Buchanan gibi birçok anayasal iktisadın savunucusu “vergi anayasası” önerisini geliştirmişlerdir (Bayraklı & Odabaş, 2000: 145). Vergi anayasası gibi katı bir uygulama henüz bulunmasa da hukuk devleti ilkesini benimseyen her devletin anayasasında vergilendirme yetkisinin tabi olacağı birtakım kurallara uyma zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergilendirme ilkeleri, vergi sistemine dahil olan farklı vergilerin konulmasında ve uygulanmasında temel teşkil eden temel kurallardır (Pehlivan, 2020: 147). Adil ve etkin

bir vergi sistemi için birtakım kuralların yani vergilendirme ilkelerinin esas alınmasını gerektirmektedir. Günümüz dünyasında hemen hiçbir ülkede bu ilkeler tam anlamıyla uygulanmadığı için vergilendirme ilkeleri, olması gerekeni ifade eden ilkeler olarak literatürde yerini almıştır.

Vergilendirme ilkeleri içinde bulunan toplumun ekonomik, hukuki, siyasi ve sosyal şartlarına göre doğar ve değişirler (Yılmaz, 2015: 88). Türkiye’de anayasal vergilendirme ilkeleri konusunda yapılmış çokça çalışma bulunmasına karşın bu ilkelerinin neler olduğu konusunda tam bir fikir birliği sağlandığı söylenememektedir (Karakoç, 2013: 1260). Türkiye’deki ilgili çalışmalar incelendiğinde, anayasal vergilendirme ilkelerini, genel ilkeler ve Anayasa’nın 73. Maddesinden gelen ilkeler olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür. Bu ilkelerin neler olduğu ile ilgili kapsamlı açıklamalar bu çalışmanın ikinci bölümünde yer almaktadır.

1.4. Vergi Uyuşmazlıkları

Genel olarak uyuşmazlık, en az iki tarafın bir konu üzerinde farklı fikirlere sahip olmaları sebebiyle gün yüzüne çıkan ihtilaf şeklinde tanımlanabilir (Kızılot & Kızılot, 2010: 51). Vergi Hukuku’nda ise; vergisel birtakım yükümlülüklerle muhatap olanların bu yükümlülüklerle uymaması/uyamaması sebebiyle vergi idaresi ile mükelleflerin yaşadığı anlaşmazlık durumu vergi uyuşmazlığı olarak tanımlanabilir (Arslaner, 2016: 275).

Karakoç (2015) çalışmasında vergi uyuşmazlığı ile vergi anlaşmazlığı kavramlarını ayrı ayrı yorumlamıştır. Yazar, vergi anlaşmazlıklarını idari veya barışçıl yollar ile vergi uyuşmazlığına dönüştürülmeden çözüme ulaştırabileceği yollar olarak tanımlarken, vergi uyuşmazlıklarını taraflar arasında çözümlenebilecek bir anlaşmazlık olmaktan öte ve yargısal yollarla çözülmesi gereken durumlar olarak tanımlamaktadır.

1.4.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasındaki temel sebep, vergi idarelerinin hazineci bir anlayışla vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları ve verginin fiskal amacını ön planda tutmaları iken mükelleflerin ise ödemesi gerekenden az vergi ödeme veyahut hiç vergi ödememe güdüsüyle davranmasıdır (Arslan, 2006:279).

Vergi uyuşmazlıkları, sadece vergisel işlemler nedeniyle mükellefler ile vergi idaresi arasında yaşanan sürtüşmeler ortaya çıkmamaktadır. Vergilendirme ile mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi meşrulaştıran vergi kanunlarının üst norma yani Anayasa'ya aykırılığı da vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır. Öyle ki günümüzde hemen her devletin anayasasında vergilendirme işlemlerinin tabi olduğu birtakım ilkeleri içeren hükümler yer almaktadır. Bu ilkelere gedik açan vergi kanunları vergi uyuşmazlıklarına neden olabilmektedir (Durmuş, 2018: 12-16).

Nasıl bir vergilendirme sistemi dizayn edilirse edilsin elbette vergi uyuşmazlığına neden olan hususları tamamen ortadan kaldırmak mümkün olmayacaktır. Vergi Hukuku'nun değişken ve dinamik yapısı dolayısıyla, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında uyuşmazlık yaşanması olağan bir hadisedir (Arslaner, 2016: 275).

Vergisel uyuşmazlıkların ya da anlaşmazlıkların her daim yaşanabileceği kabulünden hareketle, vergi uyuşmazlıklarını ya da anlaşmazlıklarını minimize edecek önlemlerin alınması ve çözüm yollarının uyuşmazlığın tüm taraflarını tatmin edecek şekilde etkin bir şekilde kurgulanması asıl önemli nokta olarak ortaya çıkmaktadır.

1.4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Çözüm yollarını saptamadan önce vergi uyuşmazlığının nedenine bakılmalıdır. Öyle ki bulunulan yer bilinmeden gidilecek nihai hedefin yolunu tespit etmek mümkün olamayacaktır. Bu bağlamda vergi uyuşmazlığının nedeninin Vergi Hukuku kurallarına aykırılıktan mı yoksa bireysel vergilendirme işlemlerinden mi kaynaklandığı sorusuna yanıt verilmeden çözüm yolu bulunamayacaktır.

Şayet vergi uyuşmazlığı, vergi kanunlarının üst norma aykırılığından ya da düzenleyici işlemlerin kanunlara aykırılığından kaynaklanıyorsa uyuşmazlığın yegane çözüm yeri mahkemelerdir. Vergi uyuşmazlığının kaynağı bireysel, subjektif nitelikli işlemler ise çözüm hem idari hem de yargısal yollarda aranabilir (Durmuş, 2018: 16).

Esasında kaynağı ne olursa olsun vergisel alanda ortaya çıkan uyuşmazlıkların doğal çözüm yeri mahkemelerdir. Ancak yargısal çözüm kanalları çoğu zaman uyuşmazlığın taraflarını tatmin etmemektedir. Keza ihtilafların yargısal yollarla giderilmesi süreci, vergi idaresi açısından vergilerin zamanında veya mümkün olan en kısa sürede tahsil edilememesine sebep olabilmektedir. Dolayısıyla sürüncemede kalmış uyuşmazlıkların

çözümünde kaybedilen zaman vergi idaresinin arzu ettiği bir durum değildir (Arslaner, 2016: 274).

Vergi mükellefleri açısından da ihtilafların uzun süre yargısal yollarda çözilememesi arzu edilen bir durum değildir. Mükellefler yargısal süreçte emek, zaman ve birtakım giderler harcayacaklardır. Diğer taraftan dava, davacı mükellef aleyhine sonuçlanırsa harcamalarının yanı sıra gecikme faizi ödemekle de karşı karşıya kalabileceklerdir (Savaşan vd., 2012: 138).

Yargı cephesinden bakıldığında vergi uyuşmazlıklarının sürekli olarak yargıya intikal etmesi, bu çözüm yolunda ciddi bir kalabalıklaşmayı ve iş yükü artışlarını beraberinde getirebilecektir. Bu durum en basit vergi uyuşmazlıklarının bile zamanında çözülmesine yani yargısal çözüm yolunda tıkanmalar yaşanmasına neden olabilecektir.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, vergi uyuşmazlıklarının doğal çözüm yolu olan mahkemelerin, uyuşmazlığın tüm tarafları açısından birtakım mahsurları bulunmaktadır. Bu uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurmadan halledilebilmesi için bazı çözüm yolları düzenlenmiştir.



Şekil 1: Vergi Uyuşmazlıklarında İzlenebilecek Çözüm Yolları

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde üç ana yol bulunmaktadır. Bunlardan ilki idari, ikincisi yargısal ve son olarak alternatif çözüm yollarıdır. Bu üç yola ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

1.4.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözümler olarak da bilinen idari çözüm yolları, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ihtilafların yargı yoluna başvurulmaksızın idari denetim ilkeleri çerçevesinde çözülmesini ifade eder (Öncel vd., 2018: 176). Farklı bir izzah ile idari çözüm yolları, Vergi Hukuku'na hakim kuralların uygulanmamasından veya vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesinden veyahut eksik yerine getirilmesinden kaynaklanan uyuşmazlıkların mahkeme yoluna götürülmeksizin sulh yolunun bulunmasıdır (Arslaner, 2015: 276).

Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların çözümü epeyce uzun bir zaman alacağı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, mükellefler ile vergi idaresi arasında baş gösteren uyuşmazlıkların, gerek mükellefler gerekse vergi idaresini tatmin edecek bir yol izleyerek çözüme ulaştırılması önem arz etmektedir. Bu noktada idari çözüm yolları tercih edilen yol olarak karşımıza çıkmaktadır (Serim, 2006: 153).

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal ettirilmeden idari yollarla çözüme kavuşturulması üç taraf için de (vergi idaresi, mükellefler ve yargı organları) çeşitli faydaları vardır. Vergi idaresi açısından, vergilerin bir an evvel devletin kasasına girmesini sağlanacaktır. Bununla beraber uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmeden çözüme kavuşması halinde idarenin dava sürecini izlemek için kaybedeceği zaman ve emek ortadan kaldırılacak, yargılama neticesinde idarenin haksız çıkması durumunda yargılama giderlerine katlanmak zorunda kalmayacaktır. Ayrıca en mükemmel yargı sistemi bile tüm vergi uyuşmazlıklarını aksamadan çözüme kavuşturabilmesi mümkün görünmemektedir (Savaşan vd., 2012: 138).

Mükellef açısından idari çözüm yollarının denenmesi yargısal çözüm yollarına nazaran daha basit ve ucuzdur. Dava mükellef aleyhine neticelenirse gecikme faizi gibi ek ödemeler gibi riskler bulunmamaktadır. Ayrıca mükellefin idari yolları tercih etmesi halinde çoğu zaman yargısal çözüm yollarına başvurma hakkını kaybetmemesi, mükellefler açısından idari yollara başvurmada hiçbir mahsur bulunmamaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı mercine taşınmadan idari yollarla çözüme kavuşturulması yargının iş yükünde ciddi hafiflemelere yol açacaktır. Böylece yargı yolundaki yoğunluklar azaltılabilecek, süregelen davalara daha fazla zaman ayrılmasına imkan tanınacaktır. İdari çözüm yollarına gidilmeden yargısal çözüm yolunun sıklıkla

seçilmesi diğer mükellefler ve yargı organı bakımından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Yani yargı erki, vergi idaresi işlemlerinin adeta birinci basamak denetleyicisi konumuna gelmektedir. Bu durum, diğer mükelleflere negatif dışsallık olarak yansımakta, onların yargı mercilerinden beklediği çözümler aksamaktadır (Savaşan vd., 2012: 140).

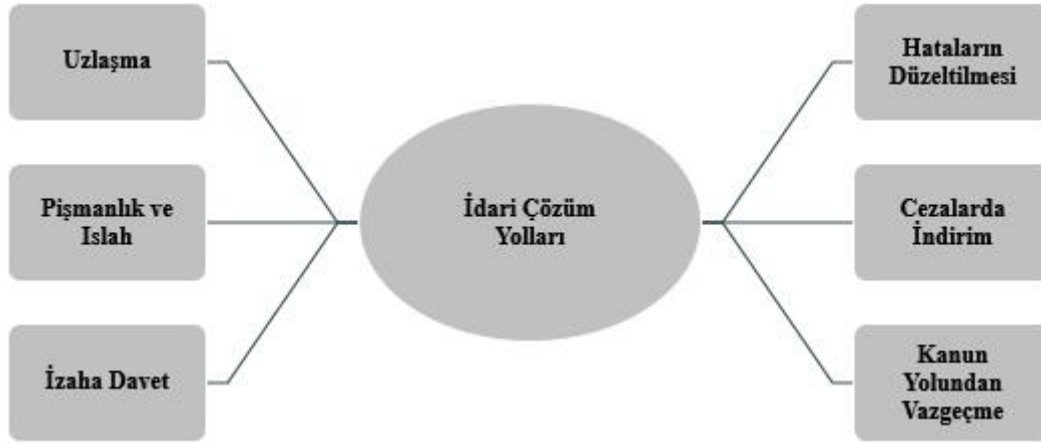
Vergi uyuşmazlığı halinde mükelleflere idari veya yargısal yollara başvurmaları yönünde seçimlik hak tanınmaktadır. Diğer bir anlatımla, idari çözüm yollarının tüketilmesi gibi bir ön şart bulunmamaktadır. Mükellefler uyuşmazlığı konu olayı doğrudan yargıya taşıyabilir (Biniş, 2013: 25) ya da idari çözüm yollarından istenilen sonucun elde edilememesi halinde yargı yoluna geçiş yapabilirler. Dolayısıyla idari çözüm yolları, uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulduğu ya da yargısal çözüm yollarına kanalize edildiği bir köprü görevi de görmektedir. (Taştan, 2019: 396).

Vergi uyuşmazlığı karşısında mükellefin hangi çözüm yolunu tercih edeceği yönündeki seçimini, seçiminden kendi lehine sonuç elde etme beklentisi belirler. Ancak yapılan çalışmalar ve uygulamadan elde edilen bilgiler göstermektedir ki; mükelleflerin vergi uyuşmazlığının çözüm yolları konusunda asimetrik bilgi problemi yaşadığı görülmektedir. Bu durum kendileri açısından en avantajlı çözüm yolunun seçilememesine ve uyuşmazlıkların giderilmesinde birtakım sakıncalar doğmasına neden olmaktadır. Çözüm yolunda tercih edilen yanlış bir yol, vergi mükelleflerini maddi zarara uğratabilmektedir. Ayrıca yanlış tercih nedeniyle idari çözüm yollarından çözüme kavuşamayıp yargıya intikal eden uyuşmazlık, yargının iş yükünü artırmaktadır (Yardımcıoğlu & Kütükçü, 2014: 5).

Savaşan, Altundemir & Ulupınar (2012) çalışmasında; vergi uyuşmazlıkları karşısında mükelleflerin tercih ettiği yollar ve sonunda elde ettikleri maddi faydalar ya da zararlar incelenmiştir. Çalışmada görülmektedir ki mükellefler, vergi uyuşmazlığı karşısında çözüme yollarına yönelik gerekli araştırmaları yapmadan ve kanunda yer alan çözüm yollarının tamamını araştırmadan bir çözüm yolu tercih ettiklerinde çeşitli ekonomik zararlarla karşılaşmaktadırlar.

Diğer hukuk sistemlerinde bulunduğu gibi Türkiye’de de idari yollar olarak adlandırılan birtakım müesseseler VUK’da ayrı bir başlık altında belirtilmemiş olmakla birlikte çeşitli hükümlerinde yer almaktadır. Bu “çözüm yollarından başlıcaları uzlaşma,

hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah” (Karakoç, 2014: 38), izaha davet ve kanun yolundan vazgeçmedir.



Şekil 2: Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 2’de VUK’ta düzenlenen idari çözüm yolları gösterilmiştir. Sayıları hızla artan vergi uyuşmazlıklarına karşı hükümeti birtakım önlem arayışlarına sevk etmeye devam etmektedir. Öyle ki mevcut önlemlere ilave olarak 2019 yılında 7194 sayılı kanunla vergi uyuşmazlıklarına önleme adına yeni uygulamalar yürürlüğe girmiştir (Bilici, 2020: 243). Bu idari çözüm yolları ile ilgili detaylı açıklamalara aşağıdaki bölümlerde ayrı ayrı yer verilmiştir.

Uzlaşma: Vergi Hukuku’nda uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının yargı erkine taşınmaksızın idare aşamasında çözüme kavuşmasına olanak tanıyan yollardan biri olup vergi idaresiyle vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlığı, karşılıklı görüşme ve pazarlık usulüyle çözme esasına dayanan idari bir çözüm yoludur (Edizdoğan vd., 2007: 227).

Vergi Dava Dairleri Kurulu uzlaşma müessesesini şöyle tanımlamaktadır¹: “Vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlendirilmesidir.” Bu müessesenin amacı; mükellef ile vergi dairesi arasındaki vergisel uyuşmazlığın sürüncemeli ve zaman alıcı işlemlerinden kurtararak, verginin en erken zamanda

¹ Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas: 2002/592, Karar: 2003/333.

tahsilini sağlamak ve yargının iş yükünü hafifletmeye katkıda bulunmaktır (Aksoy, 2010: 115).

Uzlaşma görüşmelerinde idarenin üstünlüğü ilkesi rafa kaldırılır. İkna ve pazarlık uzlaşma müessesesinin temel özelliklerini oluşturur. Uzlaşmanın başarıyla neticelenmesinde mükelleflerin iyi niyeti, idarenin bürokratik uygulamalardan kaçınması, sorumluluk ve hazinecilik anlayışı önem arz etmektedir (Altundemir, 1998:82). Diğer taraftan vergi yargısının etkin bir şekilde işleyebilmesinin nedenlerinden birisi de uzlaşma müessesesinin iyi çalışması olduğu söylenebilir. Çünkü uzlaşma aşamasında çözüme kavuşan her bir dava yargının iş yükünde hafiflemeye ve yargının mevcut davalarla daha yakından ilgilenme fırsatı bulmasına katkı sağlayabilmektedir.

Uzlaşma müessesesinin kapsamına; re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili kılındığı tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin cezalar girmektedir (Yardımcıoğlu & Kütükçü, 2014: 7). Yani mükellefin beyanıyla tarh edilen vergilerde uzlaşma müessesesine başvurulamamaktadır. Bu kapsamın yanı sıra uzlaşma müessesesine başvurabilmek için cezalarda indirim müessesesine başvurmamış olmak gereklidir. Yani bir mükellefin aynı konu üzerine hem uzlaşma müessesesinden hem de cezalarda indirim müessesesinden faydalanmak mümkün değildir (Bilici, 2021: 185).

Uzlaşma talebi, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen verginin ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde uzlaşma komisyonlarına yapılmalıdır (Bilici, 2021: 186). Gerekli prosedürler izlenildikten sonra uzlaşma gerçekleşirse komisyonda alınan karar kesin nitelik kazanır ve dava yolu kapanır. Uzlaşma gerçekleşmezse ilgili uyuşmazlık yargı yoluna taşınabilir.

Uzlaşma müessesesi uzlaşma komisyonlarına verginin aslı ve cezalarda indirimler yapma yetkisi tanımaktadır. Bu nedenle bazı yazarlar uzlaşma müessesesini kişisel bir vergi affı olarak nitelendirmekte ve birtakım tartışmaları beraberinde getirmektedir. (Tekin & Avşar, 2019: 517). Tartışmaların odağında ise; devletin vergilendirme yetkisinin pazarlığa konu edilmesi, mükelleflere ödün verilmesi, vergi adaletinin zedelenmesi, vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkesine ters düşmesi gibi hususlar yer almaktadır (Armağan, 2007: 176).

Yardımcıoğlu & Kütükçü (2014) tarafından yapılan çalışmanın sonucunda, uzlaşma müessesesinin mevcut işleyiş şekliyle bir indirim müessesine dönüştüğü, hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin beklentilerini olumsuz yönde etkilediği, bu nedenle uzlaşma müessesesinin kaldırılması gerektiğini ifade edilmiştir. Uzlaşma müessesesinin kaldırılması başkaca sorunları beraberinde getirebileceği göz önüne alındığında ilgili müessesenin kaldırılmasından ziyade eksik yönlerin düzenlenmesi daha uygun olacaktır.

Benzer sonuçlar Armağan (2007) tarafından yapılan çalışmada da ortaya çıkmıştır. Isparta ili özelinde 1999-2003 yılları arasında yapılan bu çalışmada uzlaşma müessesesinin işleyişi değerlendirilmiştir. Yazar, amacınıdan sapan uzlaşma müessesesinin uygulamada mükellefin vergi borçlarında yaklaşık %10-20, cezalarda ise %85-90 oranında indirim sağlandığını ortaya çıkarmıştır.

İlk etapta yalnızca tarh edilmiş vergi ve cezalarına uygulanan uzlaşma müessesesinin kapsamı, 3239 sayılı kanun ile genişletilerek tarhiyat öncesini de kapsamasının önü açılmıştır. Kapsamın genişletilmesiye Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşma müessesesi; tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki kısımda incelenmeye başlanmıştır (Tekin & Avşar, 2019: 508).

Uzlaşma, sadece re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler için değil, vergi incelemesi sonucuna göre tarh edilecek vergiler ve cezaları için de başvurulabilir bir çözüm yoludur. Beyanname vermek suretiyle tarh edilen vergilerde bu müesseseye başvuru yapılamaz. Uzlaşma müessesesine gerekli şartlar sağlandığında hem tarhiyat öncesi hem de sonrasında başvurulabilir.

Yapılan son değişikliklerle tarhiyat öncesi uzlaşma talebi sadece vergi ziyayı kabahati ile sınırlandırılmıştır. Daha önce yer alan usulsüzlükler tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusundan çıkarılmıştır. Vergi ziyasına sebep olan eylem kaçakçılık ise uzlaşma yoluna gidilemez. (Bilici, 2021: 188).

Esasında uzlaşma müessesesi ile ilgili genel bilgilerin verildiği bölümde anlatılanlar tarhiyat sonrası uzlaşma için geçerlidir. VUK'un Ek 1. Maddesine uyarınca mükellef tarafından re'sen, ikmalen, ya da idarece tarh edilen vergiler ile cezaları için (vergi ziyasına sebep olan fiilin kaçakçılık olması hali hariç) vergi mükellefi vergi idaresi ile uzlaşma yoluna gidebilir (Arslaner, 2016: 284).

Bizzat mükellefler veya kanuni temsilcileri tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu yapabilmektedir. Uzlaşma başvurusu için azami süre vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gündür. Başvurulacak yer ise bağlı olduğu vergi dairesi içinde teşkil edilmiş uzlaşma komisyonudur. Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, ilgili verginin tümü için yapılmaktadır. Verginin bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunulması mümkün olmamaktadır. Taraflar arasında uzlaşma tesis edilmesi halinde ortaya çıkacak önemli sonuçlardan birisi de mükellefin dava veya şikayette bulunma hakkının kalmamasıdır. Aynı şekilde vergi idaresinin de takdir komisyonu kararına karşı dava açma hakkı kalmayacaktır (Armağan, 2007: 169-170).

Hataların Düzeltilmesi: Vergi hataları, vergi alacağının ortaya çıkmasından tahsil aşamasına kadar veya yargı safhasında ortaya çıkabilen vergi alacağının sehven fazla ya da eksik tahsil edilmesine neden olan usulsüz işlemler olarak tanımlanabilir (Kızılot & Kızılot, 2010: 109). Diğer bir anlatımla; vergilendirme sürecinin bütün aşamalarında oluşabilen vergi idaresinden veyahut vergi mükelleflerinden kaynaklanabilen hatalardır. Hata nedeniyle vergilerin eksik ya da fazla tahsil edilmesi veya istenmesi her şeyden önce “verginin kanuniliği ilkesi” gereği kabul edilemez bir durumdur (Biniş, 2012: 33).

VUK madde 116’da düzenlenen vergi hataları, “Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Buna göre bir hatanın vergi hatası olarak nitelendirilebilip idari işlemin sakat sayılabilmesi için esasa dönük bir hatanın varlığı gereklidir.

Vergi hatalarının genellikle iki basit kaynağı bulunmaktadır. Bunlardan ilki ve tespit edilmesi daha kolay olan matematiksel hatalardır. İkinci ise, genel kabul gören muhasebe ilkelerinin doğru uygulanmaması hasebiyle ortaya çıkan teknik hatalardır (Öztürk, 2017: 59). Karşılaşılabilecek vergi hatalarını dört başlı altında sıralamak mümkündür (Yoruldu, 2020: 251):

- Hesap (Matematiksel) hatalar,
- Matrahın saptanmasında yapılan hatalar,
- Vergi miktarında yapılan hatalar,
- Mükerrer (çifte) vergilendirmeden doğan hatalar.

Vergisel hataların giderilmesi için başvurulacak yol, hataların düzeltilmesi yoludur. Bu yola başvurulabilmesi için sadece VUK 116, 117 ve 118. Maddelerinde yer alan vergi hatalarının varlığı gereklidir. Hata nedeniyle ortaya çıkan vergi ihtilafları idari aşamada çözüme kavuşturulması en kolay ihtilaflardan birisidir. Öyle ki düzeltme yolunda herhangi bir pazarlık veya görüşmeye gerek olmaksızın maddi hatalar kolaylıkla tespit edilip düzeltilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının diğer idari çözüm yollarının aksine vergi hatalarının düzeltilmesi yolunda, beyana istinaden tarh edilen vergilerde de bu yola veya yargı yoluna gitme hakkı saklı tutulmaktadır. Dolayısıyla vergi hatalarının varlığı halinde mükellefler daha fazla idari ve hukuki güvencelere sahip olmaktadır. Düzeltme işlemi iki şekilde yapılabilir. Bunlardan ilki; mükellefin bir talebi olmaksızın vergi idaresinin hatayı kendiliğinden farkına varıp yaptığı re'sen düzeltmedir. Vergi idaresinin hatayı kendiliğinden düzeltmesi halinde, bir düzeltme fişi düzenlenir ve hatalı işlemin düzeltildiğine dair mükellefe tebliğ edilir. İkinci düzeltme şekli ise, mükellefin düzeltme istemine istinaden yapılan düzeltme işlemidir (Biniş, 2012: 68).

Hem vergilerin aslı hem de vergi cezaları düzeltmenin kapsamına girmektedir. Vergi aslı için düzeltme VUK'un 116 ile 126. Maddeleri arasındaki ibareler, vergi cezalarındaki hatalar ise VUK'un 375. Maddesinde yer alan hükümler dikkate alınarak düzeltilir.

Mükellefin vergi hatasının düzeltilmesi isteminde bulunabilmesi için birtakım şartlar bulunmaktadır. Öncelikle düzeltme zamanaşımı süresinin (VUK'taki genel zamanaşımı süresi olan 5 yıldır) geçmemiş olması gerekir. 5 yıl içinde yapılan düzeltme talebi zamanaşımı süresini kesmektedir (Koç, 1990: 62). Zamanaşımı süresine ek olarak, vergilendirme işleminin kesinleşmiş, yürütülmesi elzem ve subjektif nitelikte bir işlem olması gerekirken bu işlem sonucu mükellefin maddi varlığında azalma olması gerekmektedir. Aksi halde düzeltme talebinde bulunma hakkı doğmamaktadır.

Vergi hatasının varlığı tespit edilip düzeltme işlemi uygulandığında verginin tahakkuk ve tahsil durumuna göre üç farklı sonuç doğabilir. Şayet henüz tahakkuk etmemiş vergilere ilişkin bir vergi hatası vuku bulduğunda hatalı işlemin düzeltilmesi sağlanacaktır. Eğer tahakkuk etmiş vergilere ilişkin bir vergi hatası mevcut ise vergi

terkin edilecektir. Üçüncü olarak, tahsilatı yapılmış vergilere ilişkin bir hata var ise sehven fazla tahsil edilen vergi terkin edilerek iadesi yapılacaktır (Perçin, 2007: 158).

Cezalarda İndirim: Kesilen vergi cezalarının ödenmesi noktasında gün yüzüne çıkan anlaşmazlıkları uyuşmazlığa dönüşmeden çözüme ulaştırmak gayesiyle VUK'ta düzenlenen müesseselerden bir diğeri de cezalarda indirimdir. Bu müessese VUK'un 376. Maddesinde düzenlenmiştir.

Cezalarda indirim müessesesinin amacı; hem vergi idaresinin hem de vergi cezasına maruz kalan mükellefin, yargı yolunu tercih etmenin uzun ve masraflı işlem süreçlerinden kurtararak vergi uyuşmazlıklarını minimize etmektir. Ayrıca bu müessese ile verginin en kısa sürede devletin kasasına intikali amaçlanmaktadır (Mutluer, 2014: 333). Diğer bir anlatımla; mükelleflerinin vergi sistemi dışına çıkmasını önlemek suretiyle vergi uyuşmazlıklarını azaltmak ve vergi idarelerinin daha etkin çalışmasını sağlamaktadır (Özyer, 2014: 1018).

VUK'un 376. Maddesine göre cezalarda indirim müessesesinden faydalanmak isteyen mükellefler, vergi ve buna bağlı cezaların kendilerine tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde bağlı bulunduğu vergi idaresine başvurabilir. Gerekli şartların sağlanması halinde mükellef indirim avantajından faydalanabilecektir.

Cezalarda indirim müessesesinin kapsamına bakıldığında, VUK'ta geçen tüm vergi, resim ve harçların cezalarda indirim müessesesine konu olabilmesi mümkündür. Buna göre, tüm dolaylı ve dolaysız vergiler ile belediyelerce tahsil edilen vergi ve benzeri yükümlülöklere ilişkin cezalar da indirime konu olabilmektedir (Karakoç, 2014: 3657).

Pişmanlık ve Islah: İlk olarak 1950 yılında Türkiye'de uygulama bulan bu müessese nedeniyle o yıllarda vergi gelirlerinde düşüşler yaşanmıştır. Ayrıca dürüst vergi mükellefleri ile kötü niyetli vergi mükelleflerinin aynı kefeye koyulduğu gerekçesiyle birtakım tartışmalara neden olmuştur. Bu nedenlerle pişmanlık müessesesi yürürlükten kaldırılmıştır (Bayraklı, 2017: 48). Toplumdaki belirli kesimlerin oluşturduğu baskılar sonucunda pişmanlık müessesesi, "Islah ve Pişmanlık" adıyla yeniden Türk vergi sisteminde yerini almaya başlamıştır (Apalı, 2017: 212).

Günümüzde "Pişmanlık ve Islah" adıyla VUK'un 371. Maddesinde düzenlenen bu müessese mükelleflerin suç veya kabahatleri için fiilden henüz ilgililerin bilgisi

olmadan kendiliğinden yazılı başvuruda bulunarak işlediği suçunu bildirilmesi esasına dayanmaktadır. Pişmanlığın yazılı bir şekilde bildirilmesine müteakip ıslah olma safhasına geçilmektedir. Diğer bir anlatımla, pişmanlık dilekçesi veren mükellefin işlemiş olduğu fiillerin kötülüğünün farkında olarak devletle barışma isteğidir (Bayraklı, 2017: 49).

VUK'un 371. Maddesine göre, pişmanlık ve ıslah müessesesinden beyana dayalı vergiler için geçerlidir. VUK kapsamına girmeyen gümrük vergisi ile VUK kapsamına girdiği halde 371. Maddede açıkça pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamına girmeyeceği belirtilen emlak vergisi bu düzenleme dışında tutulmuştur.

Tüm bu açıklamalar ışığında, pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmek için özetle şu unsurların bulunması gerekir (Apalı, 2017: 213):

- Beyana dayalı bir vergiye yönelik bir pişmanlık,
- Pişman olan mükellefin ilgili birimlere, ilgililerin olaydan bilgisi olmadan bildirilmesi,
- Pişman olan mükellefin kanunda geçen maddi ve biçimsel yükümlülükleri yerine getirmeye hazır olması.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile, yukarıda belirtilen unsurların ve VUK'un 371. Maddesinde yazılı koşulların sağlanması halinde mükelleflerin vergisel yükümlülüklerin müteakip bir dönemde ceza olmaksızın yerine getirilmesi mümkün olacaktır.

İzaha Davet: Verginin ziyaa uğratıldığına yönelik ciddi belirtilerin bulunduğu ilişkin yetkililer tarafından yapılmış ön tespitler neticesinde ilgili konu hakkında mükelleflerden açıklama yapması yönünde talepte bulunulmasına izaha davet denilmektedir. İzaha davet müessesesi ile Maliye Bakanlığı'nın belirlediği konular çerçevesinde vergiyi ziyaa uğratan mükelleflere cezai yaptırımlar uygulanmadan son bir açıklama hakkı verilmektedir (Buyrukoğlu & Toparlak, 2018: 58).

İzaha davet müessesesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurul toplantı tutanaklarından ve yasanın isminden anlaşılacağı üzere yatırım koşullarını iyileştirmek maksadıyla getirilmiştir (Çağlar, 2019 :201). Bunun yanı sıra izaha davet müessesesinin, vergiye uyumu artırmak, vergisel ihtilaflarının idari aşamada çözüme

kavuşmasını sağlamak, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini kontrol etmek, gerekli bazı bilgileri mükelleflerden ya da mükellef ile muamelede bulunan diğer kişilerden toplamak, verimsiz ve gereksiz vergi incelemeleriyle görevlendirmelerini engellemek gibi ek amaçları da bulunmaktadır (Sarılı, 2020: 74).

Yavaşlar (2017) çalışmasında izaha davet müessesesinin amaçlarını açıklarken havuç ve sopa metaforu kullanarak şu ifadelerle yer vermiştir:

“İzaha davet müessesesi, delile ulaşmadan çok, bir yanda havuç (indirimli vergi ziyayı cezası), diğer yanda sopa (vergi incelemesine alınma ya da takdir komisyonuna sevk edilme) gösterilerek, dürüst mükellefin -idarenin bakış açısına göre- yapılması gerekeni güya kendiliğinden yapmasını (beyanname verme ya da beyanname -idareye göre eksik ya da hatalı olan kısımları- tamamlama ya da düzeltme) sağlamaya yönelik bir araç olarak kullanılacağı izlenimi yaratmaktadır.”

519 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’ne bakıldığında izaha davet müessesesinin kapsamının dar düzenlendiği görülmektedir. Öyle ki izaha davet müessesesinden sadece vergi ziyasına sebep olan hallerin varlığı halinde faydalanılabilir. Yani usulsüzlük cezaları için bu müesseseden yararlanmak mümkün olmamaktadır. Mükelleflerin sadece vergi ziyasının varlığı halinde izaha davetten faydalanılabilmesine karşın verginin ziyaa uğramasının altında yatan neden VUK’un 359. Maddesindeki kaçakçılık eylemleri olması durumunda bu müesseseden yararlanılamaz (Sarılı, 2020: 77).

İzaha davet müessesesinden yararlanabilmek için yukarıda ifade edilen vergi ziyayı cezasının olması gerektiği gibi ön tespitin yapılacağı tarih itibarıyla ilgili mükelleflere yönelik herhangi bir ihbarın olmaması, vergi incelemesi/denetimi başlatılmamış veyahut takdire sevk edilmemiş olmalıdır. Sayılan hallerden birisinin gerçekleşmesi durumunda izaha davet müessesesinden faydalanılamayacaktır.

Mükelleflerin açıklamaları ve idare tarafından yapılan değerlendirmeler ile iki farklı sonuç ve iki farklı fayda ortaya çıkmaktadır. İlk olarak mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet vermediği sonucuna ulaşılabilir. Bu durumda konunun vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlenerek vergi idaresi personellerinin iş yükünü gereksiz yere artırmanın önüne geçilmektedir. İkinci olarak mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet verdiği sonucuna ulaşılabilir. Bu durumda ise mükellefler gerekli şartları sağlayıp

indirimli cezadan faydalanarak daha ağır müeyyidelerden korunmaktadır. Diğer taraftan vergi idaresi de alacağına en kestirme yoldan kavuşmaktadır.

Kanun Yolundan Vazgeçme: Kanun yolu, henüz kesinleşmemiş bir mahkeme kararında aleyhine karar verilen dava tarafının üst derece ya da kararı veren mahkemesine usulen veya hukuken kararın incelenmesi istemini ileten vasıtaadır (Yıldırım, 2000: 1).

İnsanların zihninde adaletin yerini bulduğu düşüncesinin oluşturulabilmesi hukuk devletinin temel amaçlarından birisidir. Bu amaç doğrultusunda kanun yolunun açık tutulması oldukça önemlidir. Bu bağlamda kanun yolunun amaçları şöyle sıralanabilir (Üstündağ, 1977: 54):

- Haksız yere aleyhine karar verildiğini düşünenlerin tatmin edilmesi,
- Bireyden tüm topluma adalet duygusunun güçlendirilmesi,
- Yargının denetlenmesi,
- Hukuka aykırı kararların bertaraf edilmesi, hukuk kurallarının uygulanmasında birliğin tesis edilmesidir.

Kanun yollarına başvuruda olağan kanun yolu ve olağanüstü kanun yolu olmak üzere iki yol vardır. Olağan kanun yolları, kanun yolu incelemesi tamamlananıncaya dek mahkemelerin verdiği kararların kesinleşmesini ertelemektedir (Çağlayan, 2019: 753). Yani olağan kanun yoluna gidilmesindeki temel saik; kesinleşmemiş bir kararın kesinleşmesini önlemektir.

Olağanüstü kanun yolunda ise olağan kanun yolundan farklı olarak, kesinleşmiş yargı kararlarına karşı gidilmektedir. Olağanüstü kanun yolu, bir nevi yargılamanın yenilenmesi usulüdür (Gözübüyük, 1999: 940).

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki; kanun yolundan vazgeçme müessesesinde vazgeçilecek yol, olağan kanun yoludur. Olağanüstü kanun yolu için bu müesseseden faydalanılması mümkün değildir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde, genelde mükelleflerin aleyhine verilmiş ve kesinleşmemiş yargı kararlarını, istinaf ya da temyiz yoluna taşınmaması sonucu vergi alacağının indirimli olarak tahsil edilmesini amaçlanmaktadır (Batur, 2020: 203).

517 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin açıklamasına göre; mükelleflerin verginin aslı ya da cezasına karşı istinaf veya temyiz başvuru süresini geçirmeden kanun yolundan vazgeçmeleri koşuluyla, vergi idaresince ihtilaflar devam ettirilmeyecek, verilen vergi aslı veya cezaları indirimli olarak tahakkuk edecek ve gecikme faiziyle birlikte süresi içinde ödenmesi durumunda ayrıca indirim uygulanacaktır.

Açıklamalar ışığında, kanun yolundan vazgeçme müessesesini bir bakıma kanun yoluna başvurma aşamasında uzlaşma niteliğinde olduğu söylenebilir. Sadece mükellefler tarafından tek taraflı beyan ile bu yola gidilebilir (Öner, 2022: 244). Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden faydalanabilmenin şartları şöyle sıralanabilir (Şenyüz, 2020: 1171):

- Vergi tarhiyatı veya ceza kesmeye ilişkin bir idari işlemin bulunması,
- İdari işleme karşı süresi içinde dava açılması,
- Mahkeme kararının nihai olması,
- Mahkeme kararının kesin olmaması (yargı yolunun açık olması),
- Mükellefin kanun yolundan vazgeçme müessesesinden faydalanmak üzere süresi içinde başvuru yapması,
- Vazgeçme talebinin mahkeme kararının içeriğinin tamamını kapsamaması gerekmektedir.

517 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanılamayacak davalar sayılmıştır. Buna göre;

- Süre aşımı ve/veya ehliyetsizlik nedeniyle reddedilen kararlar,
- Vergi mahkemelerince verilen kesin nitelikli kararlar,
- Bölge idare mahkemelerince verilen kesin nitelikli kararlar,
- Danıştayın bozma kararına binaen verilen kararlar,
- Verginin aslı ya da cezasına karşı açılmamış olan davalarda verilen kararlar,
- Beyannameye dayalı yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen kararlar,
- Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıkların görüldüğü davalarda verilen kararlara karşı kanun yolundan vazgeçme müessesesine gidilmesi mümkün değildir.

Gerekli şartlar sağlanıp kanun yolundan vazgeçme yoluna başvurulması halinde, mükellef aleyhine verilen kararlarda, vergi ve cezaların tamamının ödenmesi yerine, kanun yolundan vazgeçilme müessesesinden yararlanmak mükellefler açısından son derece cazip olacaktır. Bu sayede vergi dairesi de alacağını hızlı bir şekilde tahsil etmiş olacaktır. Diğer taraftan vergi yargısının iş yükü hafifletilecektir.

1.4.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının yukarıda açıklanan idari yollarda çözümlenememesi veya uyuşmazlığa konu tarafların idari yollara başvurmadan doğrudan yargı mercilerine gitme yolunu tercih etmeleri halinde vergi uyuşmazlıkları yargı mercilerince çözüme kavuşturulur. Uyuşmazlığa konu tarafların yargı yolunu tercih etmesi anayasal bir haktır. Keza bir hukuk devleti olmanın gereği olarak; 1982 Anayasası madde 125'te "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." hükmü yer almaktadır. Vergi idarelerinin eylem ve işlemleri de bu hükme dahildir (Öner, 2022: 249).

Vergi uyuşmazlıklarında yargısal çözüm yolu, uyuşmazlığa konu tarafların hukuki yöntemlerden faydalanarak uyuşmazlığı gidermeye yönelik anlaşmaları ya da yargı kararı ile ihtilafları sona erdirmeye yöntemidir (Bayraklı, 2009: 101). Vergi uyuşmazlıklarının en doğal çözüm yeri mahkemelerdir. İdari ve alternatif çözüm yolları mahkemelerin iş yükünü azaltmak ve uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde giderilmesini sağlamak maksadıyla geliştirilmiş yollardır.

Yargı mercilerine intikal eden bir vergi uyuşmazlığı, mahkemelerin iş yükü fazlalığı ve kanun yollarının açık olması nedenleriyle uzunca bir süre neticelenememektedir. Bu nedenle idari çözüm yollarını cazip hale getirecek birtakım düzenlemeler yapılmış olsa da yargı yolunu tercih edenlerin sayısı azımsanamayacak kadar fazladır.

Vergi yargısı bazı ülkelerde ayrı bir yargı alanı olarak yer alırken Türkiye'nin de içinde bulunduğu bazı ülkelerde idari yargı içinde teşkilatlanmıştır. Türkiye'de vergi yargısı üç yasa üzerine kurulmuştur. Bunlardan ilki; 2575 sayılı Danıştay Kanunu olup bu kanun ile Danıştay ilk ve üst derece merci olarak tayin edilmiştir. İkinci olarak; 2576 sayılı kanun olup bu kanuna göre Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri'nin kuruluşu ve görevleri düzenlenmiştir. Üçüncüsü ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur (Öncel 2018: 193). Böylece ilk derece mahkemeleri olarak vergi

mahkemeleri, istinaf merci olarak bölge idare mahkemeleri ve temyiz merci olarak Danıştaydan oluşan üçlü bir vergi yargısı sistemi içerisinde faaliyetler yürütülmektedir.

Vergi yasalarında yer bulan bir hükmün Anayasa'ya aykırılığı (soyut norm denetimi) veya vergisel işlemlerle haksız yere bireylerin temel hak ve özgürlüklerinden birisi olan mülkiyet hakkına müdahale edildiği ileri sürülerek (bireysel başvuru) Anayasa Mahkemesine başvuru yapılabilir (Bilici, 2021: 197-198). Dolayısıyla vergi davaları, özelliklerine ve gerekli şartlara göre vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulabileceği gibi bölge idare mahkemelerinde, Danıştayda veya Anayasa Mahkemesinde de karara bağlanabilmektedir.



Şekil 3: Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi idareleriyle mükellefler arasında cereyan eden uyuşmazlıklar kural olarak önce vergi mahkemelerine, sonra istinaf yolu ile bölge idare mahkemelerine, müteakiben temyiz yolu ile Danıştaya, nihai olarak ise Anayasa Mahkemesine taşınabilmektedir (Batı, 2015: 29). Görüleceği üzere, vergi uyuşmazlıklarının yargısal yollarda çözümleri ile ilgili süreçlerde ilk etapta vergi mahkemeleri görevli olmakta buradan sonuç elde edilememesi durumunda ve gerekli koşullar sağlandığında ikinci derece (istinaf) mahkemelerine gidilebilmektedir. Buradan da sonuç alınamaması ve yine gerekli koşulların sağlanması halinde üst mahkemeler görevli olmaktadır.

Kural olarak yukarıda açıklanan silsile geçerli olsa da kimi uyuşmazlıklarda üst mahkeme aynı zamanda ilk derecede görevli olabilmektedir. Dolayısıyla bu yargısal yollarından hangilerine hangi şartlarda gidilebileceği ve hangilerinin ne sonuçlar doğurabileceği detaylı olarak açıklanmaya muhtaçtır. İlgili yolla aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

Vergi Mahkemeleri: Yargıya taşınan vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturmasında genel görevli ve ilk derece mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri tayin edilmiştir. Daha açık bir anlatımla; Danıştayın ilk derece mahkemesi olma görevini üstlendiği yargılamalar dışında diğer bütün vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinde davalara uyuşmazlık konusu olan miktara göre tek hakimle veya kurul halinde bakılmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) Ek 1.maddeye göre, vergi mahkemelerinde tek hakimle bakılacak davalarda sınır 2022 yılı için 77.000 TL’dir. Tek hakimle bakılacak davalarda konusu 9.000 TL’yi aşmayanlarda verilen kararlar kesin hüküm niteliğinde olacaktır. Konusu 9.000 TL’yi aşan davalarda ise Vergi Mahkemesi kararlarına karşı kanun yolu açıktır; bölge idare mahkemelerine istinaf yolu başvuru yapılabilir. Konusu 77.000 TL’yi aşan davalar kurul halinde karara bağlanacaktır. Ayrıca uyuşmazlık konusu 77.000 TL’yi aşmayan davalarda tarafların duruşma talep etme hakkı yok iken, 77.000 TL’yi aşan davalarda taraflardan herhangi birinin istemi üzerine duruşma yapılması mecburidir.

2576 Sayılı kanunda vergi mahkemelerinin görevleri şöyle sıralanmıştır:

- Genel bütçeye ve mahalli idarelere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlere, zam ve cezalara ve tarifelere ilişkin davalara bakmak,
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar bakmak,
- Diğer kanunlarda verilen işleri yerine getirmek.

İlgili maddede sayılan uyuşmazlıklarda vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi sıfatıyla görev aldığından Danıştaya nazaran genel, ancak idare mahkemelerine göre özel görevli mahkemelerdir (Yardımcıoğlu & Kütükçü, 2014: 16).

Bölge İdare Mahkemeleri: Vergi yargılamasında istinaf, vergi mahkemelerince verilen ve kesin olmayan kararların, bir üst mahkeme tarafından tekrar gözden geçirilmesine imkanı tanıyan kanun yoludur (Yıldırım, 2010: 512). 2576 Sayılı kanunda bölge idare mahkemelerinin görevleri şöyle sıralanmıştır:

- Başvuruları inceleyip karara bağlamak,
- İdare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında çıkan görev veya yetki uyuşmazlıklarını karara bağlamak,
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

Vergi mahkemelerinin yargı yolu açık olan kararlarına karşı istinaf yolu kullanılabilir. Bunun için kararın tebliğinden itibaren otuz günlük bir süre tanınmıştır. 2022 yılı için konusu 9.000 TL’yi geçmeyen davalar hakkındaki vergi mahkemelerinin kararları kesin nitelikte olup istinaf yoluna başvurulamaz.

2022 yılı için, bölge idare mahkemelerince konusu 261.000 TL’yi aşmayan davalara ilişkin verilen kararlar kesin niteliktedir. Dolayısıyla bu kararların temyize taşınma olanağı bulunmamaktadır. Konusu 261.000 TL’yi aşan davalarda ise kararlara karşı temyiz yolu açık olacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarında bölge idare mahkemelerine dava açma süresi, Vergi Mahkemesinin kesin nitelikte olmayan kararının tebliğ tarihi izleyen günden itibaren otuz gündür. İstinaf yoluna başvurulması yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır. Mükellefler yürütmenin durdurulmasını istiyorsa başvuru yapmaları gerekmektedir (Çakmak, 2021: 170).

Danıştay: Temyiz, mahkemelerin karar verirken usule ve kanuna uygun davranılıp davranılmadığını üst mahkemece incelenmesini temin eden bir kanun yoludur (Yıldırım, 2010: 513). Türkiye’de adli yargıda temyiz merci Yargıtay, idari yargı da ise Danıştayıdır. Dolayısıyla vergisel işlemlere karşı açılacak davalarda da temyiz merci Danıştay olacaktır.

5437 sayılı Danıştay Kanunu madde 1’de “Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir.” İfadesi yer almaktadır. Maddenin lafzından görüleceği üzere Danıştayın yüksek mahkeme olarak idari uyuşmazlıkları çözümleme görevinin yanı sıra danışmanlık yapma görevi de bulunmaktadır.

Danıştay, yüksek mahkeme olarak idari bir işlem olan vergilendirme kaynaklı uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmalıdır. Vergi uyuşmazlıklarının Danıştaya taşınabilmesi için bölge idare mahkemelerinin verdiği kararın temyize yolu açık olması

gereklidir. Yani davaya konu tutarın kanunda belirtilen sınırdan fazla olması şarttır. 2022 yılı için bu tutar 261.000 TL'dir.

Uyuşmazlığa konu tutarın kanunda belirtilen sınırdan fazla olması şartıyla, temyiz yoluna gidebilmek için bölge idare mahkemesi kararlarının ilgililere tebliğinden itibaren otuz günlük bir süre tanınmıştır. Danıştayın 3., 4., 7. ve 9. Dairelerinde vergi ile ilgili davalar görülmektedir. Uyuşmazlığa konu vergi türü hangi dairenin görev alanına giriyorsa o daireye başvuru yapılabilecektir.

Danıştay, bölge idare mahkemesince verilen kararda hukuka aykırılık bulunmadığına kanaat getirirse kararı onamaktadır. Ancak kararın sonucu hukuka uygun bulunmasının yanı sıra beyan edilen gerekçe Danıştay tarafından doğru bulmaz ya da eksik bulunursa kararın gerekçesi değiştirilerek onanmaktadır. Ek olarak, Danıştay kararların bir kısmına katılıp bir kısmına katılmaması halinde kısmen onanma veya kısmen bozulma şeklinde de kararını açıklayabilmektedir. Bölge idare mahkemesi, Danıştayın bozma kararını kabul edip uyabilir ya da kendi kararında ısrar edebilmektedir. Israr edilmesi durumunda ilgili dava Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda incelenerek karara bağlanmaktadır (Yegen, 2019: 133-134).

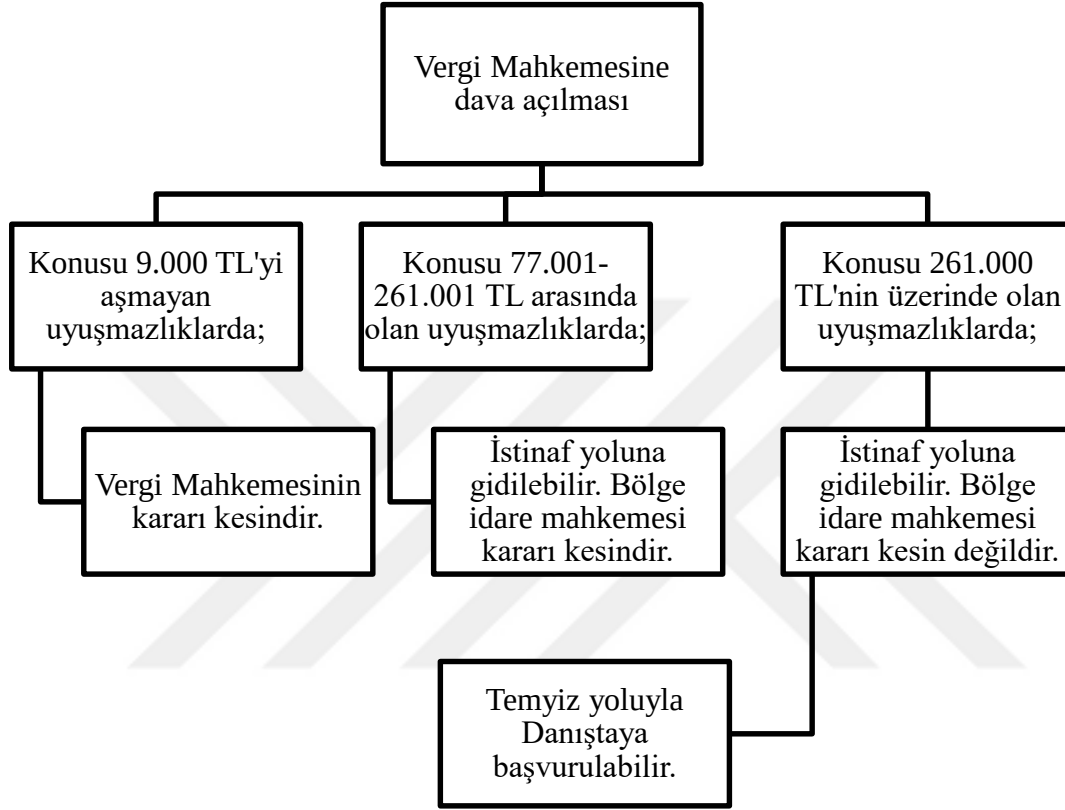
1982 Anayasası madde 155'te "Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar." Hükmü yer almaktadır. İdari davalarda temyiz merci yani son derece mahkemesi olarak görev alan Danıştay, bazı istisnai davalarda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görev almaktadır.

Yukarıda ifade edildiği gibi Danıştayın temyiz merci olarak idari uyuşmazlıkları karara bağlama görevinin yanı sıra danışma görevi de bulunmaktadır. Bu görevi 1982 Anayasası madde 155'te düzenlenmiştir. Buna göre Danıştay, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek ile görevlidir. Bu bağlamda Danıştayın görüşünün gerekli olduğu konularda idari işlemin tesisinden önce Danıştay gerekli incelemeleri yaparak uygun ya da uygun değildir görüşü beyan etmektedir.

Yukarıda sayılan görevlere ek olarak, Danıştaya içtihat mahkemesi olma görevi de addedilmiştir. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak Danıştay, hukuki boşlukların doldurulması ve farklı dava daireleri tarafından verilen çeşitli kararlar arasında birlik

sağlanması maksadıyla içtihat oluşturma görevini üstlenmektedir (Yardımcıoğlu & Kütükçü, 2014: 14).

Tüm bu açıklamalar ışığında, vergi davalarının işleyiş süreci bir şema üzerinde şöyle özetlenebilir:



Şekil 4: Vergi Davalarının İşleyiş Süreci

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Anayasa Mahkemesi: 1962 yılında yayımlanan 44 sayılı kanun ile Türkiye’de Anayasa Mahkemesi tesis edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, Yüksek Mahkeme² konumuna sahip bir yargı organıdır. Bunun yanı sıra devletin temel faaliyetleri konularında Anayasa tarafından addedilen görevleri ifa eden temel bir kurumdur. Nitekim 1982 Anayasası’nda (146-153. Maddeleri arasında) Anayasa Mahkemesinin kuruluşu, üyeleri ile ilgil bilgiler, görevleri, yetkileri, yargılama usulü, çalışma usulü ve kararlarının niteliği açıklanmıştır.

² Çalışmanın bazı bölümlerinde Anayasa Mahkemesi yerine Yüksek Mahkeme ifadesi kullanılmıştır.

Yüksek Mahkemenin en temel görevi yasama organınca çıkarılan kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemektir. Buna ek olarak; Anayasa'da belirtilen bazı görevler ile bireysel başvuruları çözüme kavuşturmak da Anayasa Mahkemesinin görevleri arasındadır.

1982 Anayasası'nın 148. Maddesinde ve diğer hükümlerinde Anayasa Mahkemesinin yetki ve görevleri düzenlenmiştir. Buna göre;

- Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve TBMM İçtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler,
- Bireysel başvurular hakkında karar verir,
- Anayasa değişikliklerini sadece şekil bakımından inceler ve denetler,
- Bazı kişileri Yüce Divan sıfatıyla yargılar,
- Siyasi partilerin kapatılmasına karar verir,
- Siyasi partilerin mali durumunu denetler,
- Dokunulmazlığın kaldırılması ve milletvekilliğinin düşürülmesi kararlarını denetler,
- Üyeleri arasından Anayasa Mahkemesi Başkanı ve başkanvekillerini ile Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanı ve Başkanvekilini seçer.

Anayasa Mahkemesi kendine addedilen bu görevleri soyut norm denetimi ve somut norm denetimi yollarıyla gerçekleştirmekteydi. 2010 yılından itibaren bu iki denetim yoluna ek olarak “bireysel başvuru yolu” adında yeni denetim yolu ilave edilmiştir (Uygun, 2015: 41). Böylece Anayasa Mahkemesine üç farklı yoldan başvuru yapılmasının önü açılmıştır.

Soyut norm denetimi yolu: İptal davası olarak da isimlendirilen soyut norm denetimi, 1982 Anayasası madde 150'de düzenlenmiştir. Buna göre;

“Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en

fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.”

Vergi Hukuku özelinde incelendiğinde; yürürlüğe konan vergi kanunlarının Anayasa’nın 73. Maddesindeki ilkelere ve diğer maddelerde yer alan temel ilkelere uygun olması gerekir (Bilici, 2021: 198). Anayasa Mahkemesi, yalnızca vergi kanunlarının Anayasa’nın 73. Maddesinde bulunan ilkelere uygunluğunu denetlemekle kalmamakta, buna ek olarak Anayasa’nın geneline hakim olan diğer ilkelere uygun olup olmadığının da denetlemektedir (Kırbaş, 2008: 36).

Somut norm denetimi yolu: Diğer bir adı itiraz yolu, Anayasa Mahkemesinin bir diğer denetim yoludur. Somut norm denetimi, bir dava hakkında verilen kararın, o davada kullanılan hukuk normunun hukuki hiyerarşinin en tepesinde yer alan Anayasa’ya uygunluğuna bağlı olması halinde, ilgili norm hakkında yapılan anayasal denetimdir (Kıratlı, 1966: 35). Somut norm denetiminin gerçekleştirilebilmesi için bazı şartların varlığı aranmaktadır. Söz konusu şartlar şunlardır (Uygun, 2015: 42):

- Halihazırda görülmekte olan bir dava var olmalıdır,
- Somut norm denetimine konu edilecek kural ilgili davaya uygulanacak olmalıdır,
- Uygulanacak hüküm hakkında mahkemenin, itiraz üzerine veya re’sen Anayasa’ya aykırılık görmesi ya da aykırılık iddiasının kayda değer olduğu kanaatine varması gerekir.

Bu açıklamalar doğrultusunda; vergi kanunlarının şekil ve esas açısından Anayasa’ya aykırılığı bahsiyle Anayasa Mahkemesine direkt olarak iptal davası açılabilmesinin önü açık olduğu gibi, davayı görmekte olan mahkemenin kanun hükümlerinin Anayasa’ya aykırı olduğu görüşünde olduğunda veyahut taraflardan herhangi birisinin aykırılık iddiasının kayda değer olduğu kanaatine vardığında Anayasa Mahkemesinin bu konudaki kararı belli olana kadar davayı geri bırakabilmektedir (Yegen, 2019: 137).

Anayasa Mahkemesinin vereceği kararlar Resmi Gazete’de yayımlanır, gerçek ve tüzel tüm kişileri bağlar. Resmi Gazete’de yayımlandıkları tarihten itibaren hüküm ifade etmektedir. Yani Anayasa Mahkemesi kararları geçmişe yürümemektedir (Bilici, 2021: 199).

Bireysel başvuru yolu: Bireysel başvuru, bireylere doğrudan Anayasa Mahkemesinde dava açabilme hakkı tanıyan bir dava türüdür. Elbette her davada olduğu gibi bu dava türünde de belirli şartların taşınması gerekir. Burada temel şart; Anayasa ile güvencelenmiş temel hak ve özgürlüklerden birisinin kamu otoritesince ihlal edilmesidir. Diğer bir deyişle; bireysel başvuru, kamu gücünden doğan işlemlerle temel hak ve özgürlükleri ihlal edildiğini düşünen bireylerin başvurabildikleri olağanüstü bir kanun yolu olarak karşımıza çıkmaktadır (Kılınç, 2008: 23).

Türkiye’de bireysel başvuru yolu, 2010’da yapılan referandumun kabul edilmesiyle açılmıştır. Bu değişiklik ile tüm bireyler, Anayasa ile teminatlanmış temel hak ve özgürlüklerinden ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) kapsamında yer alan haklardan birinin kamu otoritesince ihlal edildiği savıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilme hakkını elde etmiştir.

Şayet Anayasa Mahkemesi kararından da istenilen sonuç alınamazsa Anayasa İnsan Hakları Mahkemesi’ne (AİHM) başvuru yapılabilecektir. Bireysel başvuru yolu ile insan hakları ihlallerine ilişkin uyuşmazlıkların iç hukukta giderilmesi, Türkiye’den AİHM’e yapılan başvuruların sayısının azaltılması amaçlanmıştır (Bilici, 2021: 199). Nitekim AİHM, Anayasa Mahkemesine başvurulmadan kendisine gelen başvuruları iç hukuk yollarının tüketilmediğini ileri sürerek reddedebilecektir (Çoban, 2013: 753). Dolayısıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, aynı zamanda AİHM ile tüm dünyaca kabul edilen evrensel insan hakları standartlarına ulaşılması bakımından da önem arz etmektedir (Akdemir, 2014: 256).

Bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için yukarıda açıklanan temel hak ve özgürlüklerinden birinin kamu otoritesince ihlal edildiği iddiasının yanı sıra ikinci bir şart olarak olağan kanun yollarının kullanılarak tüketilmiş olmalıdır (Sabuncu & Esen, 2004: 229). Bireysel başvuruda bulunabilmek için konulan süre kısıtı; başvuru yollarının tüketildiği tarihten itibaren 30 gündür (Kocaer, 2014: 37).

Vergi Hukuku özelinde incelendiğinde; vergilendirme ile temel hak ve özgürlüklerden mülkiyet hakkına haksız bir müdahalenin varlığı söz konusu olduğunda bireysel başvuru yolu kullanılarak Anayasa Mahkemesine gidilebilir. Yüksek Mahkeme mülkiyet hakkına müdahalenin meşru olup olmadığını sınamak için ilk olarak hukuka dayalı olma şartına bakmaktadır. Bu husus AİHM içtihatlarına da ilk incelenmesi

gereken ölçüt olarak girmiştir. Keza belirtilen hükümlerdeki ifadelere bakıldığında, mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kati suretle yasa ile yapılması zorunluluğuna işaret edilmektedir. Hak veya özgürlüğe yönelik bir müdahale olduğunda öncelikli tespiti gereken husus, müdahaleyi meşrulaştıran hukuki bir temelinin olup olmadığıdır. Bu husus sağlanmamışsa diğer hususlar incelenmeksizin mülkiyet hakkının ihlal edildiği kararı verilecektir.³

Anayasa Mahkemesi ve AİHM kararları incelendiğinde; mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin hukuki bir zeminde karşılık bulma ölçütünün varlığı halinde “kamu yararı” ölçütüne bakılmaktadır. Anayasa Mahkemesinin bir kararında⁴ mülkiyet hakkından yoksun bırakmanın yasada öngörülen koşullarla, kamu yararıyla veyahut uluslararası sözleşmeler gereği yapılabileceğini ifade edilmektedir.

1.4.2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarının neden olduğu mahkemelerdeki iş yükü fazlalığı, yargılama giderleri, uyuşmazlığın çözümünün uzun zaman alması ve idari yollardaki prosedürlerin fazlalığı gibi hususlar, uyuşmazlığın taraflarını farklı yeni yollara yöneltmiştir (Özbay, 2006: 459). Bu yollara literatürde alternatif çözüm yollar denilmektedir.

Alternatif çözüm yolları, uyuşmazlığın taraflarını bağımsız ve tarafsız üçüncü bir kişi veyahut kurul aracılığıyla buluşturarak uyuşmazlığı süratle ve adilane bir şekilde çözme amaç edinen yöntemlerdir (Biniş, 2013: 16-17).



Şekil 5: Vergi Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Dünyada farklı alanlarda kullanılan çeşitli alternatif çözüm yolları kullanılmaktadır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılanlar aşağıda açıklanmıştır.

³ Anayasa Mahkemesi Kararı, Başvuru No: 2013/3241, Karar Tarihi: 16.12.2015.

⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, Başvuru No: 2013/3244, Karar Tarihi: 07.07.2015.

Arabuluculuk: Bu müessese, taraf olmayan üçüncü bir kişinin, anlaşmazlığın taraflarını bir araya getirerek uyuşmazlığın çözümünde herhangi bir ön şart sunmaksızın taraflara yardım ettiği alternatif yöntemlerinden birisidir. Arabuluculuk, uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümünde taraflara hızlı ve düşük maliyetli seçim sunan, taraflar arasında makul bir yolu bulan önemli bir müessesedir (Biniş, 2013: 19).

Dünyada çeşitli alanlarda yaygın olarak kullanılan arabuluculuk müessesesinden vergi uyuşmazlıkları alanında da aktif bir biçimde faydalanıldığı ve etkin sonuçlar alındığı görülmektedir. Böylece uyuşmazlık yargı yoluna taşınmadan mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ihtilaflar zaman ve maddi kayıplar olmaksızın ortadan kaldırılmaktadır.

Müzakere: Müzakere müessesesi, uyuşmazlığa konu tarafların üçüncü bir kişi aracılık etmeden buluşup uyuşmazlık konusunda uzlaşmaya varmalarını amaç edinen yöntemlerinden biridir (Tanrıver, 2006: 160).

Müzakereden beklenen sonuç; tarafların karşılıklı olarak ihtilafların büyümesine son vermek olsa da tarafsız üçüncü bir kişinin olmaması, çoğu zaman bu sonucun elde edilmesine engel teşkil etmektedir. Bu sebeple müzakere müessesesi, uyuşmazlıkların çözümünde etkin bir rol oynayamayabilmektedir.

Tahkim: Alternatif çözüm yollarından bir diğer olan tahkim müessesesi, taraflar arasındaki mevcut ihtilafı, tarafsız üçüncü bir kişinin yardımıyla ve kanıtların incelenmesi suretiyle karara bağlanmasına dayanmaktadır. Yani taraflar, tarafsız üçüncü bir kişinin açıklayacağı karar ile uyuşmazlıkları sona erdirmektedirler (Biniş, 2013: 20).

Arabuluculuk ile tahkim müesseselerinin birleşimi niteliğinde arabuluculuk-tahkim müessesesi de bulunmaktadır. Bu müessesede arabuluculuk safhasında başarıya ulaşamayan ihtilaflar tahkim yoluna taşınmaktadır. Netice olarak tahkimde verilen kararlar taraflar için bağlayıcı olmaktadır (Konuralp, 2011: 51- 52).

Kamu Denetçiliği Kurumu: TBMM adına idari işleyişi denetlemek, takibini ve kontrolünü sağlamakla görevlendirilmiş kurum, Kamu Denetçiliği kurumudur (Çolak, 2013: 107). Kamu Denetçiliği kurumu aynı zamanda Ombudsmanlık olarak da adlandırılmaktadır.

Türkiye’de Kamu Denetçiliği kurumunun görev tanımı 6328 sayılı kanunla yapılmıştır. Kurum bu kanun ile kendisine yüklenen görevleri ifa etmek maksadıyla, TBMM’ye bağlı ve özel bütçeli olarak tesis edilmiştir. Bu kurum, şikayet üzerine kamu idarelerinin tüm eylem ve işlemlerini inceleme yetkisine haizdir. Bu incelemeleri yaparken de insan haklarını göz önünde bulundurularak adalet düsturu içinde ve hukuka uygun davranmakla görevlendirilmiştir (Erdem, 2014: 94).

Vergilendirme özü itibariyle idari bir işlemdir. Bu sebeple Kamu Denetçiliği kurumu vergilendirmede vergi idarelerinin tüm işlemlerini denetlemeye, işlemlerin insan haklarına, adalet anlayışına, hukuka ve hakkaniyete uygun olup olmadığını incelemekle görevlidir. Ancak Kamu Denetçiliği kurumuna şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için, İYUK’da belirtilen idari başvuru yollarının kullanılması gereklidir. Bahsedilen yollar kullanılmadan yapılacak başvurular yalnızca telafisi güç veyahut mümkün olmayan zararların ortaya çıkması hallerinde kabul edilebilir (Öztürk, 2017: 64).

Türkiye’de, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik yapılan bazı çalışmalarda ombudsmanlık yönteminin etkin bir şekilde kullanılmasının gerekliliği ortaya koyulmuştur. Örneğin, Savaşan vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik Vergi Mahkemesi hakimleri ile görüşmeler yapılmıştır. Vergi hakimlerinin kanaatine göre; gerekli yetkilerle donatılmış bir ombudsmanlık müessesesi, idarenin üzerinde hukuka uygun davranması yönünde baskı oluşturacaktır. Böylece insan hakları konusunda hassas, demokratik bir hukuk devleti olabilme yolunda önemli bir kilometre taşı olacak ve idarelerin işlem tesis ederken hukuka uygun olması açısından daha dikkatli davranacaktır. Bu sayede vergi yargısına taşınan dava sayısı azalacak ve mevcut davalar ise daha doğru ve hızlı bir şekilde sonuçlanacaktır.

BÖLÜM 2: VERGİLENDİRME YETKİSİNİ SINIRLANDIRAN ANAYASAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

Vergilendirme yetkisi devletlere ait önemli bir egemenlik ölçütüdür (Bozdoğan & İlk, 2016: 37). Vergilendirme yetkisi ile bireylerin mülkiyet haklarına müdahale edilmektedir (Tekbaş, 2012: 127). Bu müdahalenin Anayasa'nın öngördüğü sınırlar içinde kalması gerekmektedir. Böylelikle vergilendirme işlemi meşru bir hal alabilecektir. Kamusal hizmetlerin sunumu için gereken geliri elde etme amacıyla getirilen vergilerin toplum üzerinde makûl bir yük oluşturabilmesi, devlet ile toplum arasında kabul edilebilir bir denge kurulabilmesi için vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizen evrensel ilkelere bağlı kalınması gerekmektedir (Erdem, 2012: 13).

Vergilendirme ilkeler genel olarak vergilendirme alanında uyulması gereken kurallar şeklinde tanımlanabilir. Bu kuralların amacı; ekonomik, sosyal ve ahlaki açıdan etkin bir vergi sistemi tesis etmektir (Buyrukoğlu & Bozdoğan, 2015: 265). Bu ilkeler ışığında tesis edilen bir vergi sistemi, hiç şüphesiz ki vergilendirmenin meşruiyet kazanabilmesi için gerekli olan birincil şarttır (Arslan, 2016: 224). Bir nevi vergiciliğin anayasası sayılan vergilendirme ilkeleri, devletlerin işlevlerindeki değişimlere paralel olarak zaman içinde dinamik bir görünüm sergilemiş ve sürekli değişim göstermiştir. (Gökbunar, 1998:178).

Vergilendirme ilkelerinin neler olacağı tartışması, verginin tarihi kadar eskidir. Vergilendirme ilkeleri günümüzdeki halini alana dek dönemin şartlarına göre çeşitli evrelerden geçmiştir. Adam Smith'in kaleme aldığı Milletlerin Zenginliği isimli ünlü eserde ifade ettiği ideal vergilendirmenin sahip olması gerektiği dört temel özellik, günümüzde genel kabul gören vergilendirme ilkelerinin doğmasına kaynaklık etmiştir. Bu dört özellik şöyle özetlenebilir (Arslan, 2016: 226):

- Bir ülkede hayat süren herkes ödeme güçleri gözetilerek kamu harcamalarının finansmanına katkı sağlamalıdır,
- Vergi keyfi değil, kesin olmalıdır. Gerek mükellefler gerekse devlet açısından verginin ödenme şekli, ne zaman ödeneceği ve miktarının ne olacağı herkes tarafından bilinebilir olmalıdır,

- Vergilerin tahsil zamanı mükellef açısından en uygun zamanda olmalıdır,
- Mükelleflerin ödediği vergi miktarları ile devletin kasasına giren miktarlar birbirinden çok farklı olmamalıdır.

Yukarıda sıralanan özellikler doğrultusunda geliştirilen çeşitli vergilendirme ilkeleri birbirinden farklıymış gibi görünse de aynı amaçlara hizmet eden ve çoğunlukla iç içe geçmiş kaideler bütünüdür.

Vergilendirme ilkeleri, Vergi Hukuku'nda en çok çalışma yapılan alanlardan biridir. Buna rağmen, Türkiye'de vergilendirme ilkeleri denildiğinde nelerin anlaşılması gerektiği konusunda tam anlamıyla bir mutabakatın sağlandığı söylenemez (Karakoç, 2013: 1260). Bazı çalışmalarda yer alan vergilendirme ilkeleri başka bir çalışmada yer almamakta ya da farklı bir isimle çalışmaya konu olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵ vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında esas alınan ilkeleri, Anayasa madde 73'teki ilkeler ve genel ilkeler olmak üzere ikiye ayırmıştır (Gerek & Aydın, 2010: 26). İlgili kararda geçen ifadeler şu şekildedir: “Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, eşitliği, genelliği, mali güce göre ödenmesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.”

Bu çalışmada da Anayasa Mahkemesi kararlarında yapılan ayırım esas alınmıştır. Çalışmada anayasal vergilendirme ilkeleri, 1982 Anayasası madde 73'te yer alan ilkeler ve Vergi Hukuku'na hakim olan genel ilkeler olarak iki başlık altında incelenmiştir. Çalışmada Anayasa'da rastlanılan tüm ilkelere yer verilmeye çalışılmıştır. Böylelikle anayasal vergilendirme ilkeleri denildiğinde temas edilmedik hiçbir ilke kalmamasına özen gösterilmiştir.

2.1. Anayasa'nın 73. Maddesinde Yer Alan İlkeler

Osmanlı Devleti'nin özellikle son dönemlerinden itibaren vergilendirme yetkisi, vergilendirme ilkeleri ile mükelleflerin lehine olacak biçimde sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Vergilendirme ilkeleri Cumhuriyet'in ilanının arifesinde ve Cumhuriyet döneminde ortaya konan anayasalarda yer bulmuş ve bazı gelişmeler göstererek bugünlere kadar ulaşmıştır. 1961 ve 1982 Anayasası'nda yer verilen Anayasa

⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1992/29, Karar: 1993/23.

Mahkemesi kurumu da çeşitli kararlarında vergilendirme yetkisinin kullanılmasındaki anayasal çerçeveye yönelik açıklamalar yaparak sınırları daha belirgin hâle getirmiştir (Akyazan, 2009: 29).

1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde vergiye ilişkin temel amaçlara ve ilkelere yer verilmiştir (Bilici, 2021: 14). İlgili maddede yer alan vergilendirme ilkelerine anayasal nitelik kazandırılmıştır. Böylelikle Türkiye'de daha adil ve etkin bir vergi sistemi gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. İlgili madde hükmü incelendiğinde; verginin kanuniliği, verginin genelliği, mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri ile karşılaşılmaktadır.



Şekil 6: 1982 Anayasası Madde 73'te Yer Alan Vergilendirme İlkeleri

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu ilkeler birbirinden farklıymış gibi görünse de esasında birbirinden kesin çizgilerle ayrılmamaktadırlar. Yani, bu ilkeler birbirleriyle ilişkili ve çoğunlukla iç içedirler (Üstün, 2003: 255).

2.1.1. Verginin Kanuniliği İlkesi

Vergi yükümlülüğünü keyfilikten çıkararak, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan ve vergilendirmenin halkın temsilcileri vasıtasıyla olmasına imkan tanıyan kanunilik ilkesi, toplumların belkide yüzlerce yıllık savaşının ve özgürlük mücadelesinin bir sonucudur (Buyrukoğlu & Bozdoğan, 2015: 268).

Kanunilik ilkesi demokratik gelişimlerle ilintili bir şekilde gelişmiş ve günümüzde hemen her ülkenin anayasasında yer almış temel bir ilkedir (Avcı, 2020: 70). Nitekim verginin yasallığı ilkesine dayanmadan diğer vergilendirme ilkelerinin var olmaları ve işlevlerini yerine getirebilmeli mümkün olmayacaktır (Güneş, 2008: 103)

Vergilendirmede olası keyfiliğe karşı uygulanacak ilk önlem şüphesiz ki verginin kanuniliği ilkesidir. Vergide kanunilik ilkesi, “temsilsiz vergi olmaz” ve “yasama yetkisinin devredilmezliği” ilkesilerinin bir ürünüdür. Buna göre vergiler yalnızca yasama organınca belirlenmiş konular üzerinden ve belirlenen sınırlar içinde tahsil edilmelidir (Karakoç, 2013: 1264).

Vergilendirme ile bireylerin mülkiyet hakkına müdahale edilir. Bu müdahalenin meşruluğu vergilendirmede kanunilik ilkesiyle birleştiğinde vücut kazanır (Buyrukoğlu & Bozdoğan, 2015: 280). Mülkiyet hakkına verginin kanuniliği ilkesinden sapmış bir yolla yapılan müdahale meşru kabul edilemez. Keza kanunlara dayanmaksızın toplanan vergi, mafyanın haraç toplamasından farklı olmayacaktır (Erkin, 2012: 241).

Anayasal ilkelere öncülük eden kanunilik ilkesi, aynı zamanda sosyal bir hukuk devletinin gereğidir. Yani kanunilik ilkesi tercih değil, zorunluluktur (Bayraklı & Sezer, 2000: 160). Nitekim kişilerin mülkiyet haklarının zedelenmemesi hususu hukuk devletinin belirleyici unsurları arasındadır.

Bir hukuk devleti olarak, mükelleflerin bir mali yükümlülüğün altına sokulabilmesi için vergiye dair kurucu unsurların yasada açık bir şekilde belirtilmesi gereklidir (Günay ve Tekir, 2018: 713). Anayasa Mahkemesi, kanunilik ilkesine atıfta bulunduğu kararlarında bir mali yükümlülüğün kanuna dayanması kadar o kanunun kalitesini yansıtan matrah, oran, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideler ve zamanaşımı gibi unsurları içermesinin gerekliliğini vurgulamaktadır. Örneğin 1977 yılında verilen bir Anayasa Mahkemesi kararında⁶ kanunilik ilkesi ile ilgili şöyle bir açıklama yapmıştır:

“...Kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililerine yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümün matrah ve oranı, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm, bu yönleri

⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1977/109, Karar: 1977/131.

dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve iktisadi durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler, belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek mutlaka kanunla düzenlenmelidir.”

Vergi kanunlarının yukarıda bahsedilen unsurları içermeksizin yürürlüğe girmesi halinde birtakım vergi uyuşmazlıklarının çıkmasına, vergi incelemelerinin artmasına, vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının kolaylaşmasına, vergi idaresinin keyfi ve yasa dışı işlemler tesis etmesine neden olabilecektir. Diğer taraftan, anlaşılması güç ve tereddütler barındıran kanunlar karşısında şaşkın ve çaresiz duruma düşen mükellefler, eşitlik ilkesinin zedelenmesine (Güneş, 2008: 17) ve kıyas yasağı ilkesinin ihlal edilmesine sebep olan değişik yorumlara ve uygulamalara maruz kalabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılıyor ki, Anayasa ile güvence altına alınmış olan verginin kanuniliği ilkesinden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanuna uygun olarak tahsil edilmesi gerektiği anlaşılmalıdır. Bahse konu ilkenin göz ardı edilmesi durumunda vergi ilişkisinin her iki tarafı bakımından talep hakları doğacaktır. Bu talep haklarının başında yargı yoluna başvurma hakkı gelmektedir (Kumrulu, 1979: 152).

Verginin kanuniliği ilkesi vergilemede temel bir ilkedir. Verginin kanuniliği ilkesinin tarihsel gelişimi incelendiğinde; demokrasi çekişmelerinden evvel devletlerin vergilendirme yetkilerini keyfi ve sınırsız bir şekilde kullandıkları görülmektedir (Öztürk, 2014: 4817). İlk demokrasi mücadeleleri bu keyfi ve sınırsız vergilendirmeye karşı verilmiştir (Çağan, 1982: 13). Bu uzun ve zorlu mücadelelerin sonunda bugünkü anlamda vatandaş yani yükümlülükleri keyfiliğe karşı koruyan kanunilik ilkesi kazanılmıştır.

Vergilendirme yetkisinin ilk kez sınırlandırıldığı Magna Carta'nın ilanına kadar dayandığı görülmektedir (Özdağ, 2015: 6). Bu fermanda yer alan “Yasalar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile feodal beylerden oluşan bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla zorla toplanamaz.” İfadesiyle vergileme yetkisinin soylular ve din adamları lehine kısıtlanmıştır (Öztürk, 2014: 4818). Bu sınırlandırma ile İngiltere’de filizlenen verginin kanuniliği ilkesi, günümüz dünyasında hemen her ülkenin anayasasında yer almaktadır.

2.1.1.1. Osmanlı Döneminde Verginin Kanuniliği İlkesi

Tarihsel gelişim olarak Türkiye’deki verginin kanuniliği ilkesi, dünyadaki gelişmelere paralel olarak, demokrasi mücadelelerinin ardından ortaya çıktığı görülmektedir. Günümüzde Anayasa’nın 73. Maddesinde bulunan verginin kanuniliği ilkesinin kökeni, 1839 yılında ilan edilen Gülhane Hattı Hümayunu’nuna dayanmaktadır. Osmanlı Devleti’nde Tanzimat ve müteakibinde çıkarılan Islahat Fermanı ile teokratik devlet anlayışı yerini hukuk devleti anlayışına bırakmaya başladığı söylenebilir. Böylece vergilerin bir kurala (kanuna) dayanması gündeme gelmiştir (Günay ve Tekir, 2018: 712).

Tanzimat Fermanı’nda vergi alanında kanuni düzenlemelere yapılacak düzenlemelerden şöyle bahsedilmektedir:

“İslam esaslarına uymak ve kötü gidişi durdurmak için çareler aradık. Yurdun daha iyi yönetilebilmesi için yeni bazı kanunların çıkarılmasını uygun bulduk. Bu kanunlarla gerçekleştirilecek en önemli ilkeler arasında da vergi toplama yöntemlerinin düzeltilmesi vardır.”

Islahat Fermanı’nda ise müslüman ve müslüman olmayan teba arasındaki çekişmelerin giderilmesi maksadıyla özellikle vergide eşitlik ve vergide adalet hususları üzerinde durulmuştur.

Osmanlı Devleti’nin son dönemlerinde başlayan padişahın yetkilerinin sınırlandırılması mücadelelerinin en somut örneklerinden birisi olan 1876 Anayasası’nda (Kanun-i Esasi) verginin kanuniliği ilkesini karşılayan hükümlere rastlanılmaktadır. 1876 Anayasası madde 25’de yer alan; “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.” İfadesiyle madde 96’da geçen; “Tekalifi devletin hiçbirisi bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz.” ifadesinde kanunilik ilkesi açıkça görülebilmektedir (Buyrukoğlu & Bozdoğan, 2015: 272).

1921 Anayasası sadece 24 maddeden oluşan kısa bir anayasadır. Bu nedenle yapısı gereği içerisinde vergi konulu hiçbir hüküm yer almamaktadır (Öztürk, 2014: 4835). Osmanlı dönemine ait vergilendirme yetkisine ilişkin gelişimler özetle bu şekildedir.

2.1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Verginin Kanuniliği İlkesi

Cumhuriyet döneminde verginin kanuniliği ilkesi ilk kez 1924 Anayasası'nın 85. Maddesinde açıkça yer almıştır. İlgili maddede şu ifadeler yer almaktadır: “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.” Bu katı ifade, aynı maddenin devamında bir derece yumuşatılmış, merkezi yönetimin ve mahalli idarelerin tahsil ettikleri vergilerin yasaları çıkıncaya kadar tahsil edilmesine müsaade edilmiştir. (Buyrukoğlu & Bozdoğan, 2015: 272).

1961 Anayasası incelendiğinde, verginin kanunilik ilkesinin “Siyasi Haklar ve Ödevler” bölümünün 61. Maddesinde aldığı görülmektedir. “Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.” Şeklindeki hüküm, “değiştirilir veya kaldırılır” ifadesi eklenerek 1982 Anayasası'nda da yerini almıştır. 61. Maddenin devamında kanunun öngördüğü sınırların içinde kalınmak şartıyla yürütme organına vergi alanına müdahale yetkisi tanınmıştır. Böylelikle yürütme organının vergi alanına yaptığı her müdahalenin 1961 yılında kurulan Anayasa Mahkemesine takılma ihtimalinin önüne geçilmiştir (Güner & Kargı, 2021: 84).

1961 Anayasası'nın 61. Maddesi, 1971 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile vergilendirme konusunda yürütme organına, iktisadi hayatın ve Kalkınma Planı'nı doğrultusunda gereklerin yerine getirilmesi için sınırlı bir yetki tanınmıştır (Öz, 2012: 71).

Türkiye Cumhuriyeti'nde halen yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın 7. ve 73. Maddeleri verginin kanuniliği ilkesinin anayasal dayanaklarını oluşturmaktadır (Karakoç, 2013: 125). 7'nci madde yer alan “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.” İfadesi ile yasama yetkisinin devredilmezliği yani genel olarak kanunilik ilkesi anayasal güvence altına alınmıştır. 73'üncü maddenin üçüncü fıkrada geçen; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” ifadesindeki “kanunla” ibaresi ile üçüncü fıkrada geçen; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar

içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına⁷ verilebilir.” ifadesindeki “kanunun belirttiği sınırlar içinde” ibaresiyle de verginin kanunilik ilkesine anayasal bir nitelik kazandırılmıştır.

2.1.1.3. Verginin Kanuniliği İlkesinin İstisnaları

Vergilendirme yetkisinin yegane sahibinin yasama organı olması, değişen dünya düzeninde tartışılır hale gelmiştir. Verginin kanuniliği ilkesinin salt ve dokunulması düşünülemez bir ilke olması gerektiği anlayışı, zaman içinde yerini birtakım istisnaları barındırabilen, daha yumuşak bir ilke olması yönündeki anlayışa evrilmiştir. Bu anlayış değişikliğinin dayandığı genel nedenler aşağıda sıralanmıştır (Doğrusöz, 2000: 136; Üstün, 2006: 222-225):

- Ekonomiye çabuk ve etkin müdahalelerde bulunma zorunluluğu,
- Ekonomik şoklar halinde hızlı karar alma ihtiyacı,
- Vergilendirmenin teknik bir konu olması ve uzmanlık gerektirmesi,
- Yasama organının her konu üzerine detaylı düzenleme yapabilmesinin zorluğu,
- Milletlerarası ekonomik bütünleşmeler içinde alınan kararlara hızlı uyum gösterme gerekliliği,
- Hızlı ve etkin dış ticaret politikaları,
- Olağanüstü dönemlerde alınması gereken tedbirler.

Yukarıda sayılan nedenlere dayanarak verginin kanuniliği ilkesine getirilen istisnaları; yürütme organına verilen düzenleme yetkileri, dış ticarete yönelik yetkiler, olağanüstü dönem yetkileri ve vergi idaresine verilen yetkiler olmak üzere dört başlık altında incelenebilir.

Yürütme Organına Verilen Düzenleme Yetkileri: Zaman içerisinde yürütme organına tanınan vergilendirme yetkisi alanı genişlemiş, yasama organının yürütme organı üzerindeki kontrolü zayıflamıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak da maliye politikası

⁷ 1982 Anayasası’nda yapılan anayasa değişikliği ile Bakanlar Kurulu kaldırılmış olduğu için Anayasa’nın çeşitli maddelerinde geçen “Bakanlar Kurulu” ifadesi “Cumhurbaşkanı” olarak değiştirilmiştir. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu’nun vergisel düzenleme yetkisi, Cumhurbaşkanı’nın tek başına kullandığı bir yetki halini almıştır.

araçları karmaşık bir hal almıştır. Vergilendirme yetkisindeki bu değişim sürecinde katı bir şekilde uygulanan verginin kanuniliği ilkesi (Yürekli, 1997: 282) yumuşatılmıştır.

Aşağıda 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında yer almaktadır. "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." Bu hüküm ile verginin yasallığı ilkesi bir basamak yumuşatılarak yürütme organına belirli sınırlar içinde birtakım vergisel işlemlerde bulunabilme yetkisinin tanınması (Bozdoğan & Çataloluk, 2017: 435) verginin kanunilik ilkesi açısından literatürde sıkça tartışılan konular arasına girmesine yol açmıştır.

Yürütme organına tanınan sınırlı vergilendirme yetkisinin anayasal temelini 1982 Anayasası'nın 73. Maddesi oluşturmakla birlikte; ilgili maddede yazılı sınırların ihlal edilmesi tartışmalara kaynak teşkil etmektedir. Bu nedenle yürütme organına verilen bu yetkinin sınırlarının keskin bir şekilde çizilmesi gerekmektedir. Keza bu husus vergilendirmede kanunilik ilkesinin benimsenmesinin getirdiği bir zorunluluktur. Aksi halde; kanun dışı idari işlemlerle vergisel alana kanunsuz müdahalelerin yolunu açabilecektir. Bu durum hukuk düzeninin ve vergi ahlakının temel ilkesi olan verginin kanuniliği ilkesine bir gedik açılması sonucunu doğurabilecektir (Güner ve Kargı, 2021: 85).

Vergilendirme konusunda yürütme organına verilen yetki iki yönden sınırlandırılmıştır. Birincisi, konu sınırır ki istisna, muafiyet ve indirimlerle oranlar dışında yürütme organının başka bir yetkisi yoktur. İkincisi, kapsam sınırır. Buna göre yürütme organı, kanunların belirttiği taban ve tavan sınırlar içinde vergisel alana müdahalede bulunabilir (Karakoç, 2013: 1268).

Dış Ticarete Yönelik Yetkiler: 1982 Anayasası'nın yürütme organına vergisel alanlarda düzenleme yapabilme yetkisi tanıyan bir diğer hüküm 167/2'inci maddesinde yer almaktadır (Ballar, 2019: 127). Yürütme organına dış ticarete yönelik vergisel yetkiler içeren ilgili maddede şu ifadeler yer almaktadır:

“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.”

İlgili maddede yürütme organına verilen yetkinin amacı dış ticaretin ülke ekonomisinin lehine düzenlenmesi olarak açıklanmıştır. Küreselleşmenin bu denli genişlediği, dünyanın küçük bir köy olarak nitelendirildiği günümüz dünyasında ülkelerin birbiriyle ilişkileri ve bu ilişkilere bağlı olarak gelişen dış ticaretler hızlı bir şekilde değişiklik göstermektedir. Bu hızlı değişimlere ayak uydurmak, esneklik sağlamak ve gizlilik ihtiyacı dış ticarete yürütme organına yetki verilmesinin haklı gerekçeleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Doğrusöz, 1985: 75).

Anayasa’nın 167’nci maddesiyle yürütme organına tanınan dış ticarete yönelik yetkiler, Anayasa’nın 73’üncü maddesiyle kıyaslandığında farklı bir yetkilendirme söz konusudur. Öyle ki 73’üncü maddede yürütme organının vergi alanındaki yetkisini kullanabilmesi için temel unsurları barındıran bir vergi yasasının var olması aranırken, 167. Maddede çerçeve bir yasayla düzenleme yapılması yeterli görülmektedir (Karakoç, 2013: 1270).

Olağanüstü Dönem Yetkileri: Anayasa’nın 104. Maddesi ile Cumhurbaşkanı’na yürütme yetkisi çerçevesindeki konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilme yetkisi verilmektedir. Cumhurbaşkanı’nın bu yetkisi olağan ve olağanüstü dönemlerde birtakım farklılıklar içermektedir. Öyle ki Cumhurbaşkanı’nın kararname çıkarma yetkisi olağan dönemde belirli sınırlamalara tabidir. Bu sınırlamalardan birisi de vergisel konuların yer aldığı “siyasi haklar ve ödevler” alanıdır. Yani olağan dönemlerde Cumhurbaşkanı’nın vergiye ilişkin düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır (Şahan, 2019: 697-698).

Olağanüstü dönemlerde Cumhurbaşkanı’nın yetkisi genişlemektedir. Bu dönemlerde olağanüstü halin gereklerine paralel olarak, yukarıda ifade edilen sınırlamalar olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı’nın olağan dönemlerde vergiye ilişkin düzenleme yapma yetkisi bulunmazken, olağanüstü dönemlerde böyle bir yetkiye sahip olmaktadır (Şahan, 2019: 698). Ayrıca, olağan dönemlerden farklı olarak; olağanüstü dönemlerde çıkarılan bu kararnamelerin

Anayasa'ya aykırılığı savıyla Anayasa Mahkemesine başvurulması da mümkün değildir (Karakoç, 2013: 1273).

Vergi İdaresine Verilen Yetkiler: Vergi idarelerinin de vergisel alanda kullanabileceği birtakım yetkileri vardır. Bu yetkiler sayesinde daha hızlı ve etkin sonuçlar alınabilmekte, mahkemeye gidilmeden uzlaşılma söz konusu olabilmektedir. Ancak verginin kanunilik ilkesini zedeleyecek derecede yetkilerin genişletilmemesi gerekmektedir.

Vergi idaresine tanınan yetkilerinden bazıları şunlardır (Bilici, 2021: 16-17):

- Mükelleflerin tecil talebinin karşılanıp karşılanmaması,
- Mükelleflerin uzlaşma talebinin karşılanıp karşılanmaması,
- Mükelleflere mühlet verilip verilmeyeceği,
- Kefalet ve teminat talebinin kabul edilip edilmeyeceği,
- Özel hesap dönemi belirleme,
- Bazı vergi türlerinde sorumluluk,
- Bazı vergi türlerinde amortisman oranlarının belirlenmesi.

Kimi zaman verginin kanuniliği ilkesine istisna oluşturacak nitelikteki yetkilerden kimi zaman ise verginin kanuniliği ilkesini göz önünde bulundurmadan uygulanan birtakım politikalar nedeniyle verginin kanuniliği ilkesi zedelenebilmektedir. Bu durumlar Anayasa Mahkemesinde dava konusu olabilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle iptal edilen örnek bir uygulama aşağıda verilmiştir.

2.1.1.4. Verginin Kanuniliği İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

1995 yılında verilen bir Anayasa Mahkemesi kararında⁸ Elektrik Enerjisi Fonu adıyla kurulan bir fona elektrik enerjisi satış tarifelerinden pay ayrılmasını sağlayan düzenlemenin verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği öne sürülerek iptal edilmiştir. İptalin gerekçesinde, elektrik enerjisi satış tarifesi içinde bulunan elektrik enerjisi fon payının üyelerden tahsil edildiği belirterek bunun ek mali yükümlülük

⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1995/24, Karar: 1995/52.

niteliğinde olduğu, bu nedenle abonelerden tahsil edilecek tutarların oranı yasa ile belirtilmiş alt ve üst sınırlar bandında kalmak koşuluyla Bakanlar Kurulu tarafından belirlenebileceğı ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi bu tespitleri yaptıktan sonra kararını şöyle açıklamaktadır:

“Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır denildiğinden vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülük olan fon payının miktar ve oranının Yasa'da gösterilmesi gerekir. Bu, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükte yasallık ilkesinden doğan bir zorunluluktur. Getirilen malî yükümlülüğünün miktar ve oranının belirtilmeden sadece türünün Yasa'da belirtilmiş olması yasa ile konulduğu anlamına gelmez. Kaldığı maddenin son fıkrasında, yasayla konulan malî yükümlülüklerin oranlarında aşağı ve yukarı sınırların belirtilmesi koşuluyla Bakanlar Kurulu'na değişiklik yapmak yetkisi verilebileceğı de belirtilmektedir. Oysa, yapılan düzenlemeyle Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen bu iki durum da gözetilmemiştir. Bu nedenle, itiraz konusu kuralların iptali gerekir.”

2.1.2. Verginin Genelliğı İlkesi

Verginin fiskal amacını açıklanan 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin birinci fıkrasında; “Herkes kam giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” İfadesi geçmektedir. Maddede geçen “herkes” ibaresi verginin genelliğine işaret etmektedir (Bilici, 2021: 13-14). Verginin genelliğı ilkesindeki “herkes” kelimesinden kasıt ödeme gücü olan herkeştir (Furtuna, 2021: 449). Böylece vergi yükü belirli bir kesim üzerine yüklenmemiştir. Yani vergi yükü mükellef olma şartlarını taşıyan ve ödeme gücü olan herkese eşit dağıtılması öngörülmüştür (Bozdoğan & Çataloluk, 2017: 435).

Verginin genelliğı ilkesi, toplumdaki herkesin mali gücü nispetinde vergi ödemesini gerektirir. Bir hukuk devletinde genellik ilkesi sadece vergi alanıyla sınırlı değildir. Kişilerin temel haklarını etkileyen tüm yasaların genel olması zorunludur. Verginin genelliğı ve eşitlik ilkesi birlikte değerlendirildiğinde; eşitlik ilkesi, genellik ilkesini de bir yönüyle içinde barındıran daha geniş bir kavramdır. Nitekim vergilendirmede genellik ilkesi eşitlik ilkesinin ön koşuludur (Öncel vd., 2018: 43). Keza herkesin vergilendirilmediğı bir toplumda eşitlikten söz etmek mümkün olmayacaktır.

Verginin genelliği ilkesinin katı bir biçimde uygulandığı ülkelerde istisna ve muafiyetlerin vergi sisteminde yer almaması gerekir. Ancak günümüzde böyle bir uygulamaya rastlamak pek de mümkün değildir. Öyle ki hemen her ülkede ekonomik, sosyal veya kültürel sebeplerle birtakım istisna ve muafiyetler yer bulmaktadır. Bu uygulamaların kanuna ve geçerli nedenlere dayanması ön koşulları ile uygulanması olağan karşılanabilir. Ancak arzu edilen verginin genelliği ilkesinden mümkün olan en az düzeyde taviz verilmelidir. Böylelikle istenilen vergi tabanı genişliğine ulaşılabilir (Gürpınar & Yıldız, 2009: 875.)

Tüm bu anlatılanlar ışığında verginin genelliği ilkesinden çıkarılan sonuçlar şunlardır (Kaneti, 1989: 31):

- Vergiler yalnızca belirli kesimi kapsayacak şekilde konamaz,
- Vergiler yalnızca belirli kesimin üzerinde yoğunlaştırılmaz,
- Yasal dayanaktan yoksun ve ekonomik, sosyal veya kültürel amaçlardan sapmış istisna ve muafiyetlere yer verilemez,
- Vergi oranlarının bazı mükellefleri vergisel alan dışına çıkmalarına neden olacak bir şekilde tayin edilmemesi gerekir.

2.1.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Türkiye’de mali güce göre vergilendirme ilkesinin anayasal geçmişi, 1961 Anayasası’na dayanmaktadır (Canyaş & Seçilmiş, 2013: 302). Günümüzde ise 1982 Anayasası’nın 73. Maddesinin birinci fıkrasında, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, **mali gücüne göre**, vergi ödemekle yükümlüdür.” Şeklinde düzenlenmiştir. Bu madde fıkrasından üç sonuç/ilke çıkmaktadır:

- 1) Herkes vergi ödeyecektir. (Genellik İlkesi)
- 2) Vergiler kamu giderlerini karşılamak üzere toplanmaktadır. (Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi)
- 3) Vergi mali güce göre ödenecektir. (Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi)

Anayasal dayanağını madde 73/1’den alan mali güce göre vergilendirme ilkesi; bireylerin kişisel ve ekonomik durumlarını göz önünde bulundurularak vergilendirilmesini gerekli kılar (Öncel vd., 2018: 56). Anayasa madde 73/1’in yanı

sıra, Türkiye'nin sosyal bir hukuk devleti (Anayasa madde 2) olması, mali güce göre vergilendirme ilkesine ikinci bir anayasal dayanaştır (Gürpınar ve Yıldız, 2009: 873).

Mali güce göre vergilendirme aynı zamanda sosyal devletin vergi adaletini sağlama aracıdır (Öncel vd., 2018: 56). Dolayısıyla vergilerin mali güç ölçütüne göre tahsil edilmesi aynı zamanda eşitlik ilkesine de bir gereği/sonucudur (Şişman, 2009: 44). Vergilemede adaletin temelinde eşitlik ilkesi yatarken, bu eşitlik mali güç üzerinden gerçekleştirilmektedir (Şenyüz, 2014: 87). Bu bağlamda vergilemede adalet, mali güce göre vergilendirme, genellik ya da eşitlik ilkelerinin tek başına tesis edebileceği bir husus değildir. Ancak bu ilkelerin birlikte uyum içinde uygulandığında gerçek anlamda vergilemede adalet sağlanabilecektir.

Anayasa Mahkemesi mali güce göre vergilendirme ilkesini şöyle açıklamaktadır⁹: “Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler.” Anayasa Mahkemesinin bu açıklamasından, kişiselleştirilmiş (dolaysız) vergilerin mali güce göre vergilendirme ilkesiyle ilişkisine dikkat çekildiği görülmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddenin üçüncü fıkrada geçen; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” İfadesine göre yasama organı vergi ve benzeri yükümlülükleri dilediği gibi düzenleyebilmektedir. Ancak aynı maddenin birinci fıkrasında düzenlenen mali güce göre vergilendirme ilkesi, ağır vergi yükünü önleme noktasında verginin yasallığı ilkesine yön veren bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır (Bozdoğan & Çataloluk, 2017: 435).

2.1.3.1. Mali Güç Kavramı

Vergilerin mali güç ölçütüne göre tahsil edileceği hükmü 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde yer almakla birlikte mali gücün herhangi bir tanımı yapılmamış, hangi göstergelerin esas alınması gerektiği belirtilmemiştir (Öncel vd., 2018: 56). Anayasa'daki bu boşluk, mali güce göre vergilendirme yapılıp yapılmadığı konusunda çeşitli vergi uyuşmazlıklarının Anayasa Mahkemesine taşınmasına yol açmıştır. Anayasa Mahkemesi ilgili uyuşmazlıkları ele aldığı davalarda mali güç ölçütünü şöyle

⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/11, Karar: 2004/49.

tanımlamaktadır¹⁰: “Malî güç, Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır.” Tanımdan anlaşılacağı üzere Anayasa Mahkemesi mali güç kavramını ödeme gücü kavramı yardımıyla açıklamaktadır.

2.1.3.2. Mali Gücün Ölçütleri

Anayasa’da mali gücün ölçütleri tanımlanmadığı için içtihatlar ve akademik çalışmalar doğrultusunda birtakım ölçütler geliştirilmiştir. Bunlar; gelir, servet ve tüketimdir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 2004 yılında verdiği bir kararda¹¹ mali gücün ölçütleri bu şekilde ifade edilmiştir; “Malî güç, Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir.”

2.1.3.3. Mali Güce Ulaşmada Kullanılan Araçlar

Mali güce ulaşmada kullanılan araçların neler olduğu konusunda Anayasa Mahkemesi kararları yine önemli bir kaynak teşkil etmektedir. Anayasa Mahkemesi mali güce göre vergilendirme ilkesinin araçlarını şöyle tarif etmiştir¹²:

“Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.”

Anayasa Mahkemesinin kararları ışığında mali güce göre vergilendirme yapılabilmesi için kullanılan araçlar şöyle sıralanabilir (Öncel vd., 2018: 56; Karakoç, 2013: 1286):

- Asgari geçim indirimi,
- Artan oranlı vergi tarifesi,
- Sermaye gelirin emek gelirlerine nispeten daha fazla vergilendirilmesi,
- Sosyal amaç güden muafiyet ve istisnalar,
- Zorunlu maddelerin lüks tüketime göre daha az vergilendirilmesi.

¹⁰ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/11, Karar: 2004/49.

¹¹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/11, Karar: 2004/49.

¹² Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/11, Karar: 2004/49.

Mali güce göre vergilendirme Anayasa'nın bir emridir ve Anayasa Mahkemesi tarafından bu konuda verilmiş kararlarda açık hükümler bulunmaktadır. Ancak uygulamada mali güce göre vergilendirme ilkesine tam anlamıyla riayet edilmediği görülmektedir. Örneğin kazancın vergilendirilmesinde bazı kazanç veya iratların dışına beyan dışı bırakılması ve vergiyi stopaj yöntemiyle alma gibi uygulamalar ile kişisel durumları göz önünde bulundurmeyen dolaylı vergilerin vergi sistemi içindeki ağırlığının artması mali güce göre vergilendirme ilkesini zedelemektedir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesini zedeleyen düzenlemeler Anayasa Mahkemesine konu edilebilmektedir. Yüksek Mahkeme mali gücü aşan bir vergilendirme yapıldığına kanaat getirirse düzenlemeyi iptal edebilmektedir. Böyle bir karara örnek aşağıda yer almaktadır.

2.1.3.4. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

1980-1990'lı yıllarda Türkiye'nin kamu finansman açıklarında görülen artış eğilimi, ülkenin finansman yapısını bozmuş ve dış ticarete açıkların büyümesine neden olmuştur. Bu nedenlerle bozulan ekonomik dengelere yönelik tedbirler alınmıştır. Bu tedbirlerden birisi ve Anayasa Mahkemesine konu olan 3986 sayılı yasayla getirilen yeni ve ek vergilerdir.

Yeni vergilerden biri olan Net Aktif Vergisinin düzenlendiği maddenin ikinci fıkrasında, gayrisafi hasılat üzerinden serbest meslek mensuplarından %2, diğer mükelleflerden ise %0,5 oranında Net Aktif Vergisi tahsil edileceği öngörülmüştür. Bu düzenleme Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Yüksek Mahkeme kararında¹³, farklı iş kollarında faaliyetlerini sürdüren vergi mükellefleri açısından gayrisafi hasılatların her daim gerçek mali gücün göstergesi olamayacağını ifade etmiştir. Nitekim ticari hayatta benzer alanlarda faaliyet gösterilmesi mükelleflerin aynı mali güçte olduğu anlamına gelmemektedir.

Açıklanan gerekçe ile Anayasa Mahkemesi, gayrisafi hasılatın Net Aktif Vergisi matrahı olarak belirlenmesini Anayasa'nın 73. Maddesindeki, mali gücüne göre alınması ilkesine aykırı olduğunu gerekçe göstererek iptal etmiştir.

¹³ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1997/54, Karar: 1997/67.

2.1.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

73'üncü maddenin ikinci fıkrasında, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” Denilerek vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin anayasal dayanağı oluşturulmuştur. İlgili madde hükmü, vergilendirmede sosyal amaç doğrultusunda yasama organına yol gösterir niteliktedir (Öncel vd., 2018: 55).

Verginin genelliği, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri birbirinden ayrı ilkelermiş gibi görünse de esasında vergi adaletini sağlamak açısından ortak paydada toplanan ilkeler bütünüdür. Anayasa Mahkemesinin bir kararında¹⁴ geçen şu ifadeler bu görüşü destekler niteliktedir:

“Anayasa’da öngörülen verginin “malî güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.”

Hukukta denkleştirici ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki tür adalet bulunmaktadır. Denkleştirici adalet kavramı herkese mutlak surette eşit davranılmasını öngörürken, dağıtıcı adalet kavramı durumları göz önüne alarak aynı konumda olanlara aynı, farklı konumda olanlara farklı davranılmasını öngörür (Şenyüz vd., 2016:23). Dağıtıcı adalet Vergi Hukuku açısından kabul edilen adalet türüdür (Bozdoğan & Çataloluk: 2017: 437).

2.1.4.1. Vergi Adaleti Kavramı

Adalet, hukuk literatüründe en çok tartışılan kavramlardan birisidir (Gözler, 2008: 77). Adalet kavramının yer, zaman, kişi ve topluma göre değişkenlik gösteren anlamı, herkesçe kabul görececek bir adalet tanımının ortaya koyulmasını zorlaştırmaktadır (Karagöz, 2002: 267). Bu nedenle doktrinde kimi yazarlar adalet kavramının tanımlanmasını beyhude bir çaba olarak görmektedir (Öktem, 1983: 50-51)’den aktaran (Gürdal, 1994: 5).

Hukukun bir dalı olan Vergi Hukuku alanında da vergilendirmede adaletin ne şekilde tesis edileceği ilk vergilerin ortaya çıkışı kadar eski bir tartışmadır (Öztürk, 2012: 16).

¹⁴ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1994/80, Karar: 1995/27.

Tartışmanın kökeni eski çağlara dayanmakla birlikte, konuyla ilgili çalışmalarda 18. Yüzyılda ortaya çıktığı görüşü hakimdir (Agun & Tavşancı, 2017: 165). Vergilendirmede adalette karşılaşılan temel sorun; adaletli dağıtılmış vergi yükünü içeren bir sistemde kimin ne kadar vergi ödeyeceği, mükelleflerin kişisel durumlarının vergi ölçüsünü ne derece etkileyeceğidir (Çat & Yardımcıoğlu, 2020: 45).

Türkiye’de yapılan bazı çalışmalarda vergi adaleti, vergilendirme ilkelerinden birisi olarak sayılmaktadır. Nitekim bazı Anayasa Mahkemesi kararlarında da “vergi adaleti ilkesi” kavramına yer verildiği görülmektedir.¹⁵ Her ne kadar vergi adaleti ilkesi Anayasa’da doğrudan yer alan bir ilke olmasa da Anayasa’da yer alan bazı ilkelerin bir bütünü olarak nitelendirilebilir. Keza Anayasa Mahkemesi kararlarında da genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin vergi adaletini sağlayan ilkeler olarak geçmektedir:

“Vergi adaleti kavramı, üzerinde yüzyıllardan beri tartışılan, kesin ve mutlak olmayan, halkın anlayışına, zamana ve yere göre değişen bir nitelik taşır. Vergilemede mutlak adaleti gerçekleştirmenin imkânsız olması karşısında, bazı teknik esaslar ölçüt olarak ele alınmaktadır. Bunların en başta gelenleri ise, genel vergileme, vergide eşitlik, mali güce göre vergi alma gibi ölçütlerdir.”¹⁶

Kimi çalışmalarda ise Anayasa’nın 73. Maddesinde yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi yerine vergi adaleti ilkesi kullanılmaktadır. Bu ilkelerin tam anlamıyla birbirinin eşiti olduğunu söylemek güçtür. Dolayısıyla bu açıklamalar ışığında vergi adaleti ilkesini ayrı bir anayasal ilke olarak değerlendirmekten ziyade, Anayasa’nın 73. Maddesinde yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, genellik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri ile Anayasa’nın 2. ve 10. Maddelerinde yer alan sosyal devlet ve eşitlik ilkelerinin bütünü olarak değerlendirilmelidir.

Kılıç (2018) tarafından yapılan çalışmada 2006-2016 yılları arasında Türkiye’deki vergi yükünün vergi adaletini sağlama noktasındaki yeri analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda vergi adaletini tesis etmeye yönelik ilkelerin anayasal olarak güvence altında olmasına rağmen uygulamada yürürlükteki vergilerin vergi adaletini sağlamada

¹⁵ Örnek olarak: Anayasa Mahkemesi, Esas: 1986/5, Karar: 1987/7, Esas: 1988/16, Karar: 1988/29, Esas: 1995/7, 1995/35.

¹⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/48, Karar: 2003/76.

yetersizliği ortaya çıkarılmıştır. Nitekim dolaylı vergilerin ağırlıkta olması, dolaysız vergilerin ise kaynaktan kesinti yöntemi ağırlıkta tahsil edilmesi vergi adaletini sarsıcı uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilendirmede adaletsizliğe yol açan uygulamalar Anayasa Mahkemesince iptal edilebilmektedir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı verdiğirnek bir karar aşağıda yer almaktadır.

2.1.4.2. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımlı İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

Katma değer vergisine ilişkin iade hakkı, Anayasa Mahkemesinin 2011 yılında verdiği bir karara¹⁷ konu olmuştur. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisine (KDV) ilişkin iade hakkının Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılabilmesi yetkisi Anayasa'ya aykırı görülmüştür. Anayasa Mahkemesi, yasayla getirilen bir hakkın yürütme organının idari düzenlemesi ile kaldırılabilmesinin mümkün olamayacağı, dolayısıyla yasayla getirilen katma değer vergisine ilişkin iade hakkının yürütme organı kararıyla kaldırılmasının vergi yükünün dağılımlında adalet ve dengeyi bozacağını ifade ederek Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımlı ilkesine aykırı dştğg gerekçesiyle iptali etmiştir.

2.1.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergilendirmenin fıskal amacını yansıtır. Buna göre vergiler kamu giderlerinin finanse edilmesi dışında bir gayeyle talep veya tahsil edilmemelidir. Aynı zamanda tahsil edilen vergilerin de kamu giderlerini finanse etme dışında herhangi bir alanda kullanılmaması gerekmektedir (Karakoç, 2013: 1296).

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, keyfiliğinnnlenmesi açısından en az mali güç ilkesi kadar önemlidir.rle ki vergi mükelleflerinin,ödemekte olduğu vergilerin bir gün kendilerine hizmet olarak döneceğine olan inancı vedediği vergilerin hangi alanlarda kullanılacağını bilmesi, devlete olan gvenininemli derecede etkileyebilecektir. Aksi bir inana sahip olunması halinde vergi

¹⁷ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2010/11, Karar: 2011/153.

uyumsuzlukları baş gösterecektir. Bunun doğal sonucu olarak; vergi kayıp ve kaçaklarında artış yaşanacaktır. Bu durumda da devletin geleceği olumsuz etkilenebilecektir.

1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Herkes, **kamu giderlerini karşılamak üzere**, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” İfadesi verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine anayasal dayanak oluşturmaktadır. İlgili madde hükmünde vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere tahsil edileceği belirtilmesine karşın “kamu gideri” kavramına ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla hangi hizmetlerin karşılığında hangi giderlerin kamu gideri sayılacağı konusu muğlak kalmıştır.

2.1.5.1. Kamu Gideri Kavramı

Kamu giderleri kısaca kamusal hizmetlerin ifa edilmesi için yapılan giderler olarak tanımlanabilir. Elbette bu giderler zamana, mekana veya o zaman ki toplumsal ihtiyaçlara göre değişiklik gösterebilir. Bu nedenle kamu giderlerini kalem kalem belirlemek suretiyle bir çerçeve çizmek kısa bir zaman diliminde mümkün olsa da bir zaman sonra geçerliliği yitirilecektir.

Kamu hizmeti esasında iki unsurdan meydana gelir. Bunlardan birincisi; yerine getirilmesinde kamu yararının bulunması (maddi unsur), diğeri ise bir kamu tüzel kişisi tarafından veyahut onun gözetimi altında yerine getirilmesidir (organik unsur). Bu iki unsurun vücut bulduğu hizmetler kamu hizmeti ve bu hizmetlerin finanse edilmesi ise kamu gideri olarak adlandırılabilir (Karakoç, 2013: 1296).

Herhangi bir hizmetin ifa edilebilmesi için bütçeye ödenek konulması gerekmektedir. Bütçeye ödenek konması bu hizmetin kamu hizmeti olduğu anlamına gelir. Dolayısıyla bunun karşılığı da kamu gideridir. Bütün yurttaşlar kamu giderlerine mali güçleri nispetinde katılmaları ve bundan elde edilen gelirler ile sunulan kamu hizmetlerinden tüm yurttaşlar faydalanmalıdır. Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, keyfiyeti önleme bakımından verginin kanuniliği ilkesine yön vermektedir (Sönmez & Ayaz, 1999: 52).

Verginin kamu giderlerinin karşılığı dışında bir amaç için tahsil edilmesi Anayasa Mahkemesinin denetimine takılabilir. Nitekim aşağıda verilen örnekte Anayasa

Mahkemesi verginin kamu giderleri dışında bir gideri için özgülenmesini gerekçe göstererek uygulamanın iptaline karar vermiştir.

2.1.5.2. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

Tahsil edilen KDV'nin bir bölümünün yatırım ve işletme harcamaları için Spor Toto Teşkilat Başkanlığının (STTB) özel hesabına iadesi konusu Anayasa Mahkemesine konu edilmiştir. Yüksek Mahkeme, konuyla ilgili verdiği kararda kararında;¹⁸ KDV'nin de diğer vergiler gibi Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan vergilendirme ilkelerine tabi olduğu, dolayısıyla KDV'nin de kamu giderlerinin karşılığı olarak tahsil edilebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca vergilerden bireysel faydalanmanın söz konusu olamayacağının altı çizilerek vergilerin anonim karşılık olma özelliğine haiz olması gerektiği savunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi KDV'nin bir bölümünün yatırım ve işletme harcamaları için STTB hesabına iadesinin vergi anonim karşılık olma özelliğini kaybederek özel karşılığa dönüştüğü gerekçesiyle ilgili düzenlemeyi verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine hilaf görerek iptal etmiştir.

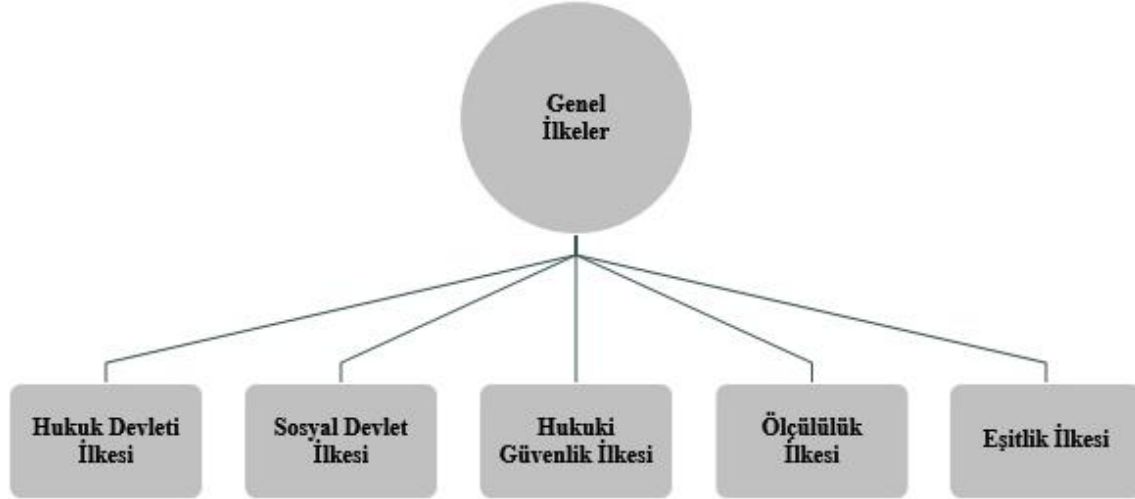
2.2. Vergi Hukuku'na Hakim Olan Genel İlkeler

Anayasal nitelikteki vergilendirme ilkelerinin kaynağı sadece Anayasa'nın 73.Maddesi değildir. Anayasa'nın diğer maddelerinde geçen ve bütün hukuk dallarıyla bir şekilde bağlantılı olan genel ilkeler de vergilendirme ilkeleriyle ilintilidir. Bu ilkelerde en az Anayasa'nın 73.Maddesinde bulunan ilkeler kadar bağlayıcıdır. Vergi sisteminin etkin olabilmesi için bu ilkelerin de varlığı önem arz etmektedir. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi Vergi Hukuku'nda da hukukun genel ilkelerine riayet edilmeksizin yapılacak vergilendirme, toplum vicdanı tarafında kabul görmeyecektir (Furtuna, 2021: 437).

Vergi Hukuku bir hukuk dalı olduğuna göre genel ilkeler kapsamında incelenen ilkeler Vergi Hukuku ile de ilişkilidir. Diğer bir anlatımla; devlete özgülenmiş olan vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73.Maddesinde bulunan ilkeler ve Anayasa'nın

¹⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2018/135, Karar: 2021/71.

geneline hakim olan birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır (Tekbaş, 2012: 123). Anayasa'nın tamamına hakim olan ve Vergi Hukuk ile de ilgisi bulunan ilkeler şunlardır:



Şekil 7: Vergi Hukuku'na Hakim Olan Genel İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.2.1. Hukuk Devleti İlkesi

1982 Anayasası'nın 2. Maddesinde "...demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." ifadesi bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerinin sıralandığı ve Anayasa'nın değiştirilemez maddeleri arasında yer alan bu madde ile hukuk devleti, Cumhuriyeti'in temel niteliklerinden olarak anayasal bir ilke halini almıştır.

2.2.1.1. Hukuk Devletinin Özellikleri

Öz bir tanımla hukuk devleti; hukukun esas alındığı ve yurttaşların hukuki güvenliğinin sağlandığı devlettir. Hukuk devletinin bütün niteliklerini içinde barındıran bir tanım geliştirmek mümkün olmasa da literatürde hukuk devletinde bulunması gereken ilkeler ve özellikler şöyle sıralanabilir (Öncel, 2018: 41; Günday, 2011: 39):

- Yasal idare ilkesi,
- Kuvvetler ayrılığı ilkesi,
- Yasaların genelliği ilkesi,
- Yasaların önünde eşitlik ilkesi,

- Kanunların Anayasa'ya uygunluğunun sağlanması,
- Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması,
- İdari işlem ve eylemlerin yargısal denetime tabi olması,
- Kazanılmış haklara saygı ilkesi,
- Yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı ilkesi.

Hukuk, kişilerin ve kurumların keyfine göre uyup uymama konusunda tercihe bırakılmış ya da güçlü olanları bağlamayan bir sistem değil, kamu düzeni için uyulması herkesçe zorunlu kurallar sistemidir. Bu sistemi benimseyen ve tüm eylemlerini hukuk sınırlarına uygun çizen devlet ise hukuk devletidir (Tekbaş, 2012: 124-125). Bir başka ifadeyle hukuk devleti, hukukun öngördüğü kurallara sıkı sıkıya bağlı olan, hukuki güvenliği temin eden, hak ve özgürlükleri koruyan, yönetimde keyfiyeti önleyen, kendisini hukuk ile sınırlandıran devlettir (Taylan, 1974: 46).

Anayasa Mahkemesi hukuk devletini tasvir ederken şu ifadeleri kullanmıştır:

“Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu gerçekleştirerek sürdüren, anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, anayasaya ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.”¹⁹

İnsanların toplu yaşamaya başladığı günden beri gücü elinde tutanlar ile yönetilenler arasında hep bir çatışma ortamı vuku bulmuştur. Yönetenlerin keyfi davranışlarına son vermek, onları denetleyebilecek bir sistem kurmak yönetilenlerin süregelen talebi olmuştur. Bu talebin günümüzdeki karşılığı hukuk devletidir.

İnsan hak ve özgürlükleri ile demokrasi birbirlerine bütünleşiktir. Yani temeli insan hak ve özgürlüklere dayanmayan bir devletin hukuk devleti olduğunu söylemek güçtür (İkinciogulları, 1997: 37). Öyle ki demokrasi ve hukuk devleti tarihsel süreç içerisinde birlikte ilerleyip gelişmiştir.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2012/94, Karar: 2013/89.

Hukuk sisteminin tamamına şamil olan hukuk devleti ilkesi (Karakoç, 2013: 1263) Vergi Hukuku alanında da oldukça geniş bir uygulama alanına sahiptir. Vergi Hukuku'nda hukuk devleti ilkesi, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili kuralları önceden öngörebilmesini ve ona göre hareket etmelerini sağlar (Bilici, 2021: 10). Hukuk devleti ilkesi, devletin tüm faaliyetlerinin hukuk kurallarına sadık kalmak suretiyle hukukun sınırlarına çekilmesini, keyfiyetin engellenerek adaletin tesisini, bireylerin hukukun güvenliği şemsiyesi içinde yaşamını idame etmesini sağlar.

Hukukun üstünlüğünün egemen kılınabilmesi ve hukuk devleti ilkesinin gerçekleşebilmesi için Anayasa ve yasaların varlığı gerekli olduğu kadar, bu ilkenin toplumun bilincinde de yer etmesi de gereklidir. Yani hukuk devleti ilkesi ancak toplumca benimsenmesiyle mümkün olacaktır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuk devleti ilkesi sıklıkla yer bulmaktadır. Anayasa Mahkemesi bazı vergi konulu davalarda hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle iptal kararı vermiştir. Bu kararlardan birisi aşağıda örnek olarak gösterilmektedir.

2.2.1.2. Hukuk Devleti İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

İstihdamın teşvik edilmesi maksadıyla ücretlerin vergilendirilmesinde gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasını içeren düzenleme Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. İlgili düzenlemede belirtilen şartlarda yatırım yapan yatırımcıların çalıştırdığı işçilere ödenen ücretler üzerinden kesilen gelir vergisinin terkin edilerek doğrudan yatırımcıya teşvik olarak sunulması öngörülmektedir. Anayasa Mahkemesi düzenleme hakkında verdiği kararında²⁰; yeni düzenleme ile eski düzenlemeyi kıyaslamış ve kazanılmış hakların ihlal edildiğini öne sürerek hukuk devleti ilkesine aykırılık gerekçesiyle düzenlemeyi iptal etmiştir.

2.2.2. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal hukuk devleti, günümüz dünyasının ulaştığı çağdaş devlet modelidir. 1982 Anayasası'nın 2.Maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğunun altı çizilmiştir. Yukarıda açıklanan hukuk devleti ilkesi kanuni yönden eşitliği esas alırken sosyal devlet ilkesinde, bunun da ötesinde sosyal adaleti ve fırsat

²⁰ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2010/7, Karar: 2011/172.

eşitliğini sağlamadan, yurttaşların ülke gelirlerinden adil pay almalarına kadar uzanan hedefler öne çıkmaktadır. Böylece sınıflar arası sosyal denge kurulmaya çalışılır (Bellek, 1992: 71).

Sosyal devlet ilkesinin kabul edildiği bir düzende sosyal refahın, adaletin ve güvenliğin sağlanması amaç olarak benimsenmektedir (Balta, 1972: 113). Bu ilkedен beklenen, bir yandan ekonomik olarak dezavantajlı durumda olan kesimlerin korunması diğer taraftan da ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesidir. (Doğrusöz ve Kaplan, 2018: 44).

2.2.2.1. Vergilendirmede Sosyal Devlet

Vergilendirme özelinde değerlendirildiğinde; sosyal devlet ilkesi vergilendirmede adaleti sağlamada önemli bir faktördür. Bu ilkeyle devlet, vergi yükünü mükellefler üzerinde adilane bir şekilde dağıtarak ekonomik olarak güçsüz durumdakileri güçlü durumda olanlara karşı korumaktadır (Soydan, 1998: 99).

Çağdaş devlet modeli olan sosyal devletin, vergilendirme alanındaki yansımalarına bakıldığında değişen koşullara bağlı olarak bu alanda da birtakım değişiklikler meydana gelmiştir. Geçmişte sadece kamu giderlerine karşılık bulma amacıyla (fiskal amaç) öne çıkan vergilendirmelere, bu geleneksel işlevin yanında ekonomik ve sosyal amaçlar da eklenmiştir (Çağan, 1980: 129).

Sosyal devlet, vergilemede sosyal amaçlara ek olarak ekonomik amaçlara da önem vermektedir. Öyle ki sosyal devlet ilkesinde bir taraftan vergilendirme ile gelir ve servet yeniden dağıtılarak sosyal adalet sağlanmaya çalışılırken diğer taraftan planlı kalkınmayı sağlama amacı güdülmektedir. Bu iki amaca ulaşmak için uygulanan politikalar çoğunlukla birbiriyle çelişmektedir. Dolayısıyla sosyal devlet ilkesinin hukuki anlamda bağlayıcılığı sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme yetkisini sınırlandırmada sosyal devlet ilkesinin hukuki değeri ve ne derece bağlayıcı olduğu tartışmalıdır. Tartışmanın ana nedeni ise sosyal devlet ilkesinin somut olmayan birtakım ölçülere dayanması ve siyasal tercihlerle doğrudan bağlantısı olmasıdır. Sosyal adaleti bozucu yönde uygulamalar kimi zaman “kamu yararı” kavramına dayandırılarak meşrulaştırılmaktadır. Bu durumda sosyal devlet ilkesi geri plana atılmaktadır (Öncel vd., 2018: 57-58).

Sosyal devlet ilkesinin uygulamadaki tartışmalı bağlayıcılığı, bu ilkenin hüküm ifade etmediği sonucunu doğurmaz. Keza Anayasa Mahkemesinin sosyal devlet ilkesine aykırılık nedeniyle iptal ettiği kararlar bulunmaktadır. Bu kararlardan birisi de aşağıda örnek olarak yer almaktadır.

2.2.2.2. Sosyal Devlet İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

Bir dönem Türkiye’de uygulama alanı bulan “Hayat Standardı Esası” uygulaması Anayasa Mahkemesine konu edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, vergi mükelleflerinin ulaştığı yaşam düzeyini baz alarak, mükelleflerin bu yaşam düzeyine ulaşılabilmesi için yaptığı giderleri karşılayabilecek geliri olduğunu varsayarak gerçek geliri saptamayı amaçlayan bir vergi kontrol sistemi olarak tanımladığı bu uygulamayı, 1982 Anayasası madde 73’te yer alan ilkelere ve sosyal devlet ilkesine hilaf görerek iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesi ilgili kararda²¹ öncelikle sosyal devlet ilkesini açıklamakta daha sonra ilgili uyumsuzlukta sosyal devlet ilkesini esas alındığı görülmektedir:

“Anayasa’nın 2. maddesinde aynı zamanda “sosyal devlet” ilkesinden de sözedilmektedir. Bu ilke, kişinin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve Manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanmasını sağlar. Sosyal devletin görevi, güçsüzleri koruyarak sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır.”

“...Vergi yükümlülerinin kendilerine, eşlerine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü oldukları kimselere ilişkin vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış kimi gelirlerine açıklama- kanıtlama olanağı tanınmaması kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğurur ki, bunun da sosyal devlet ilkeleriyle bağdaştığı söylenemez.”

2.2.3. Eşitlik İlkesi

Vergilendirme ilkeleri ile ilgili yapılan çalışmalarda incelendiğinde, eşitlik ilkesi bazı çalışmalarda Anayasa’nın 73. Maddesinde bulunan ilkeler başlığı altında yer alırken bazı çalışmalarda ise genel ilkeler başlığı altında yer almaktadır. Bu farklılığın izahı; eşitlik ilkesine hem Anayasa madde 10’da hem de dolaylı olarak madde 73’te rastlanılmasıdır. Anayasa madde 10’da yer alan “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi

²¹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1991/7, Karar: 1991/43.

düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” İfadesi genel olarak kanun önünde eşitliğe işaret etmektedir. Anayasa madde 73’te ise vergilendirmede eşitlik ilkesiyle ilgili ayrıca bir hüküm yer almamakla birlikte “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” şeklindeki hükümde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir (Günay ve Tekir, 2018: 716). Anayasa Mahkemesinin ifadesiyle²² “Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.”

Yüksek Mahkeme, vergilendirme sonucu ortaya çıkan eşitsizlikleri ele alırken verginin konusunda veyahut vergi mükelleflerinin hukuki niteliğindeki farklılıklarıyla kamu yararı, teknik nedenler, maliye politikası ve sosyal nedenler olmak üzere dört temel ölçütü üzerinden hareket etmektedir (Karakoç, 2013: 1286).

Eşitlik ilkesi açıklanırken ikili ayrıma gidilmektedir; yatay eşitlik ve dikey eşitlik. Aynı mali güçte olanların aynı (yatay eşitlik), farklı mali güçte olanların ise farklı vergilendirilmesi (dikey eşitlik) gerekmektedir (Bilici, 2021: 13). Yani mali güç açısından farklı durumda bulunanların aynı, aynı durumda bulunanların ise farklı şartlara tabi olması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Vergilendirmede eşitlik ilkesini tesis etme konusunda ilk görev yasama organıdır. Vergi kanunları hazırlanırken kişilerin farklı durumlarını göz önüne alarak düzenlenmelidir (Öncel vd., 2018: 43).

Elbette çeşitli ekonomik veya sosyal politikalar nedeniyle eşitlik ilkesinin tam olarak ve salt bir şekilde uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu durumda yasa koyucu, Anayasa’nın diğer kaidelerine uymak koşuluyla bazı istisnalar veya muafiyetler getirebilir. Dolayısıyla eşitlik ilkesi ile kast edilen mutlak eşitlik değil, nispi eşitliktir (Güner ve Kargı, 2021: 88). Anayasa Mahkemesi de çeşitli kararlarında nispi eşitliğe dikkat çekerek aynı durumda olanların haklı nedenlere dayanarak ayrı kurallara tabi olmasını eşitlik ilkesine aykırı görmemektedir (Yılmaz, 2017: 278).

Ekonomik, sosyal, kültürel veya sağlık politikaları gereği birtakım kolaylaştırıcı uygulamalar geliştirilebilir. Örneğin, tarımın korunmasına yönelik yapılan düzenlemeler eşitlik ilkesinden sapma gibi görünse de Anayasa’nın diğer hükümlerindeki amaçlara

²² Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/9, Karar: 2004/47.

hizmet etmektedir. Eşitlik ilkesine istisna olarak geliştirilen bu uygulamaların yanı sıra vergi tekniğinden kaynaklanan birtakım eşitsizlikler de ortaya çıkabilmektedir. Örnek vermek gerekirse, kaynaktan kesinti yoluyla vergisini ödeyen mükellefler ile beyanname usulüne göre vergisini ödeyen mükellefler arasında, beyanname usulüne göre vergisi ödeyenlerin lehine, kaynaktan kesinti yoluyla vergisini ödeyenler aleyhine eşitsizlik oluşabilmektedir (Öncel vd., 2018: 44).

2.2.3.1. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin İstisnaları

Eşitlik ilkesinin katı bir biçimde uygulama alanı bulabilmesi günümüz dünyasında mümkün görünmemektedir. Her alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da eşitlik ilkesinin birtakım istisnalar yer almaktadır. Hemen her ülkede vergilendirmede eşitlik ilkesinden birtakım sapmalar veya eşitlik ilkesine istisnalar niteliğinde uygulamalara rastlanılmaktadır. Vergilendirme alanında eşitlik ilkesinden en önemli sapmalar muafiyetler ve istisnalardır.

Vergi Muafiyetleri: Vergi muafiyeti, “vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi dışında bırakılması” şeklinde tanımlanmaktadır. (Erginay, 1994:45). Tanımadan görüleceği üzere vergi muafiyetleri, kanunlara göre vergi ödemesi gereken kişi veya kişilerin vergisel alan dışında kalmasına yol açmaktadır.

2022 yılında Türkiye’de uygulanacak olan vergi muafiyetlerine; Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 9’da belirli şartları taşıyan esnafın ve GVK madde 66’da belirtilen meslekleri icra edenlerin (ebe, sünnetçi, arzuhalci gibi) kazançları örnek olarak gösterilebilir.

Vergi İstisnaları: Vergilendirilmesi gereken bir vergi konusunun, vergi kanunlarına dayanarak vergisel alanın dışına çıkarılmasına vergi istisnası denilmektedir (Buhur, 2019: 70). Görüldüğü üzere, vergi istisnası ve vergi muafiyeti tanımları birbirine çok benzemektedir. Keza oluşturdukları etki bakımından da aralarında fark yoktur. Aralarındaki fark ise; muafiyetler kişi ve gruplara yönelik iken, istisnalar konulara yöneliktir. Dolayısıyla vergi istisnası uygulaması objektif, vergi muafiyeti subjektif bir yapıya sahiptir (Güven, 2016: 14).

2022 yılında Türkiye’de uygulanacak olan vergi istisnalarına; GVK madde 18’de düzenlenen serbest meslek kazançları, GVK madde 20’de düzenlenen kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinin kazançları ve GVK madde 22’de düzenlenen kar payı istisnası örnek olarak gösterilebilir.

Vergilendirme Tekniğinden Kaynaklanan Sapmalar: Vergilendirme tekniği, bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin ise aleyhine sonuç doğurabilmektedir. Bu durumda vergi mükellefleri arasında eşitsizlikler baş gösterebilmektedir. Türkiye’de uygulanan götürü usule göre vergilendirme, gerçek usule göre daha az vergi hesaplanmasına yol açarak mükellefler arasında eşitsizliğe yol açabilmektedir. Yine bazı vergilerin kaynaktan kesinti yoluyla bazılarının ise beyanname yoluyla tahsil edilmesi de vergilendirme tekniğinden kaynaklı eşitsizliklere neden olabilmektedir. Örneğin, ücretli çalışan mükellefler vergilerini geliri elde edildiği yılda kaynaktan kesinti yoluyla ödemektedirler. Buna karşın kurumlar vergisi mükellefleri, beyanname yoluyla vergilerini gelirin elde edildiği yılda değil, müteakip yılda ödemektedirler. Bu durum, özellikle enflasyonun yüksek seyrettiği ülkelerde paranın değerindeki aşınmaya bağlı olarak beyanname yoluyla vergisini ödeyen mükellefler lehine, kaynaktan kesinti yoluyla vergisini ödeyen mükellefler aleyhine sonuç doğurmaktadır (Öncel vd., 2018: 48).

Anayasa Mahkemesine göre ekonomik veya sosyal politikalar nedeniyle ve vergi tekniği gereği ortaya çıkan eşitsizlikler meşru kabul edilebilir niteliktedir. Nitekim bir kararında²³ Yüksek Mahkeme şu ifadelerle yer vermiştir:

“Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.”

Vergi Denetimlerinden Kaynaklanan Sapmalar: Vergi denetimi, VUK’un 134. Maddesinde bulunan vergi incelemesiyle VUK’un 7. Kısımında sıralanan “Yoklama, arama, bilgi toplama, üretim ve sevk kontrolleri, fiili envanter” gibi tedbirlerin tümünü kapsayan geniş bir kavramdır. Vergi denetimleri temelde ödenmesi gereken vergilerin ödenip ödenmediğinin kontrolü amacıyla yapılmaktadır (Koyuncu, 2016: 93).

²³ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2001/36, Karar: 2003/3.

Vergi denetimi yapmakla yetkili vergi idaresi personellerinin mükelleflerin tamamını denetleyebilmesi mümkün değildir. Seçilen bazı mükelleflerin denetlenip diğer mükelleflerin denetlenmemesi de vergide eşitlik ilkesine aykırı düştüğü düşünülmektedir (Öncel vd., 2018: 49). Bu sapmanın giderilebilmesi mümkün olmamakla birlikte denetim personeli sayısı artırılarak veya daha önce denetlenmemiş işletmelere öncelik verilerek denetimlere devam edilmesi eşitsizliğin azaltılmasında faydalı olabilecektir.

Serbest Ticaret Bölgelerindeki Faaliyetler: Serbest bölgeler, içinde bulunduğu ülkenin vergisel yükümlülükleri açısından özerk, genellikle ihracatı geliştirmek üzere kurulmuş ticari bölgelerdir. Anayasa Mahkemesinin tanımıyla serbest bölgeler:

“Genellikle ülkenin, dış ticaret hacmini genişletmek, ithalatı, ihracatı kolaylaştırmak, istihdam hacmini, döviz gelirlerini artırmak, sanayii canlandırmak ve teknoloji transferini hızlandırmak gibi amaçlarla kurulan serbest bölgeler, milli sınırlar içinde fakat gümrük sınırları dışında kabul edilen ve dış pazara yönelik ekonomik faaliyetlerin gerçekleşmesini temin amacıyla yeterli alt yapı imkânlarının sağlandığı ve teşvik tedbirlerinin çoğu kez azami ölçüler içerisinde uygulandığı özel bölgelerdir.”²⁴

Serbest bölge içerisinde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin bir kısım vergisel yükümlülükler dışında tutulması, vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından sıklıkla tartışılmaktadır. Alanyazında bu uygulamanın vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine gölge düşürdüğü şeklinde görüşler bulunmasına karşın Anayasa Mahkemesi bu konuyla ilgili aksi bir fikir ortaya koymuştur. Yüksek Mahkeme serbest bölgelerde faaliyetlerini sürdüren işletmelere tanınan kolaylıkların Anayasa’ya aykırı olmadığını şu sözlerle ifade etmiştir:

“Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakla beraber bu yerler devletin hükümler alanı dışında bırakılmamıştır. Bir devletin kendi toprakları üzerinde bazı yasaların uygulanmadığı, yabancı ya da yerli girişimcilere çeşitli kolaylıkların gösterildiği hatta kimi bağışıklıkların tanındığı bölgeler kurması, devletin ülkenin o bölümünde egemenliğinden vazgeçtiği anlamında yorumlanamaz. Türkiye’deki serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo

²⁴ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1985/21, Karar: 1986/23.

mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ya da yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı cihetle Anayasanın eşitlik ilkesinin ihlali iddiası varit değildir.”²⁵

Eşitlik ilkesine istisnai düzenlemeler uygulamada hayli yaygındır. Bu düzenlemeler kimi zaman Anayasa Mahkemesine taşınmaktadır. Anayasa Mahkemesi bu ilkeleri göz önüne alarak yaptığı değerlendirmelerde mükelleflerin hukuki durumlarının aynı olup olmadığını öncelikle tespit etmektedir. Şayet aynı durumda olan mükelleflere farklı uygulama yapılmışsa Yüksek Mahkeme düzenlemeyi iptal etmektedir. Aşağıda benzer bir karara örnek yer almaktadır.

2.2.3.2. Eşitlik İlkelerine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

Menkul kıymetlerden elde edilen kazanç ve iratların stopaj yöntemiyle vergilendirilmesinde tam ve dar mükelleflere farklı oranların uygulanması Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Yüksek Mahkeme konuyla ilgili verdiği kararında²⁶; gelirin niteliğinde farklılık olmadıkça mükellefin kimliğinin vergi oranlarında farklılığa yol açamayacağı ifade edilmiştir. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi, aynı gelir unsuru bakımından eşit olan mükelleflerden tam mükellef statüsünde olanların %15 oranında, dar mükellef olanların ise %0 oranında stopaja tabi tutulmasını tersine ayrımcılık kabul etmiş olup vergide eşitlik ilkesine aykırılık gerekçesiyle uygulamanın iptaline karar vermiştir.

2.2.4. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti, tüm eylem ve faaliyetleri hukuk ile sınırlanmış devlettir (Eroğlu & Mecit, 2015: 55). Hukuk devletinin bazı unsurlarının yan sıra, kişilerin karşılaşılabileceği hukuki normları önceden biliyor olmaları, diğer bir ifadeyle hukuki birtakım güvenceler içinde hayatlarını sürdürmeleri gerektiği de demokratik toplumlarca kabul görmektedir (Uluatam & Methibay, 2000: 52). Yani hukuk devletinin bir uzantısı olan hukuki güvenlik ilkesi, yurttaşların tabi olacağı hukuk normlarını önceden kestirebilmesi ve davranışlarını bu doğrultuda şekillendirebilmesi anlamına karşılık gelmektedir (Öncel

²⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1985/21, Karar: 1986/23.

²⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2006/119, Karar: 2009/145.

vd., 2018: 48). Hukuki güvenlik ilkesinin hakim olduğu toplumlarda yurttaşların karşılaşabileceği hukuki belirsizliğe veya muğlak hukuk kurallarına yer yoktur.

Hukuki güvenlik ilkesi, genel anlamda tüm hukuk kurallarına kapsamakla birlikte vergilendirme özelinde de önemli bir yere sahiptir. Hukuki güvenlik ilkesi sayesinde mükellefler, vergisel konuları önceden görebilmekte ve durumlarını ona göre ayarlayabilmektedir. Böylelikle bir yandan vergi mükelleflerin kendilerini hukuki anlamda güvende hissetmeleri sağlanabilecektir, diğer taraftan devletin keyfi uygulamalarla vergi salıvermesinin önüne geçilebilecektir.

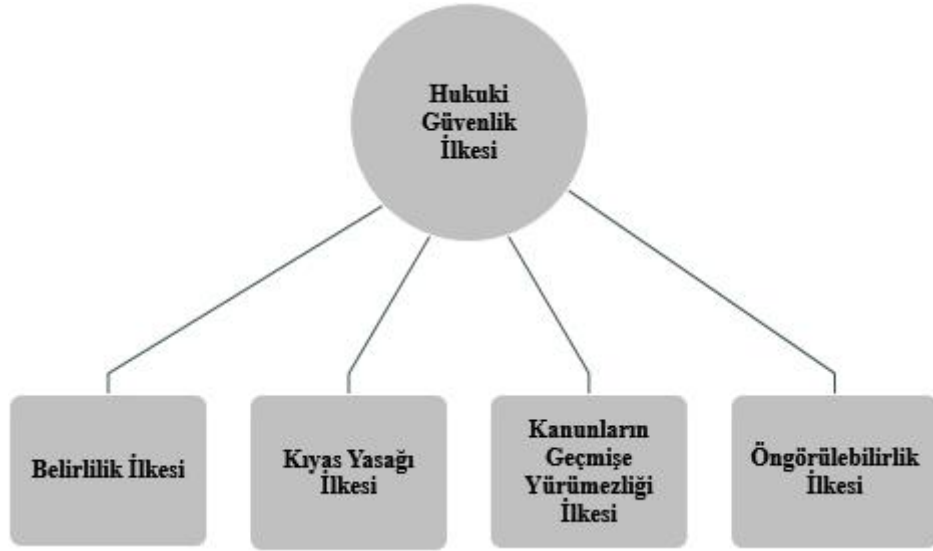
Vergilendirmede hukuki güvenlik ilkesini sadece mükellefler lehine hüküm doğuran bir ilke olarak düşünmemek gerekir. Çünkü bu ilke, bir yandan devletin egemenlik yetkisine dayanarak vergilendirmeye ilişkin hükümlerin uygulanmasını sağlarken diğer taraftan mükelleflerin bu hükümler dışında bir hukuki muameleyle karşılaşmayacağını garanti altına almaktadır. Netice olarak hukuki güvenlik ilkesi hem mükellefleri hem de devletin kendisini güvence altına almaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi Anayasa Mahkemesi kararlarıyla sıklıkla desteklenmektedir (Köküarı, 2015: 26). Örneğin, Anayasa Mahkemesinin 2019 yılında verdiği bir kararda²⁷ hukuki güvenlik ilkesiyle ilgili şu sözler kullanılmıştır:

“Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”

Temelinde kanunilik ilkesi bulunsa da hukuki güvenlik ilkesine asıl anlam, kanunilik ilkesinin de ötesinde, yasayla getirilmiş olsa bile yurttaşların hukuki güvenliğine tehlike oluşturabilecek tüm tereddütlerin önlenmesiyle kazandırılabilir (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 207). Bu tereddütler ancak vergi kanunlarında bulunması gereken ve hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri olarak literatürde yerini alan birtakım ilkelerin var olmasıyla giderilebilir.

²⁷ Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2015/12721.



Şekil 8: Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 8’de hukuki güvenlik ilkesinin kendisinden beklenen güvenceyi temin edebilmesi için bulunması gereken alt ilkeler gösterilmiştir. Bu ilkelere birini ya da birkaçını zedeleyecek herhangi bir uygulama hukuki güvenlik ilkesine gölge düşürebilecektir.

2.2.4.1. Belirlilik İlkesi

Hukuk devletinin olmazsa olmazı belirlilik ilkesi, hukuki güvenlikle doğrudan ilintili bir ilkedir. Bireyler, hangi eylem veya olayların ne gibi hukuki yaptırım veya sonuçla karşılaşacaklarının, bunların devlete hangi müdahalelerde bulunma yetkisini kullanma imkanını tanıdığının bilinebilir olması durumunda ancak kendi üzerine düşen mükellefiyetleri öngörebilir ve davranışını bu doğrultuda yönlendirebilir (Can, 2005: 93).

Belirlilik ilkesi, devletin egemenlik hakkının keyfi olmaması, hukuki normların sınırları içinde ilgili gücün kullanılmasını gerektirmektedir (Savcı, 1953:83). Bireylerin hangi hak veya ödevlere sahip olduğunun bilinebilir olması belirlilik ilkesinin bir gereğidir. Kanunlar, hukuka ulaşmakta aracılık yapan kuralların bilinebilir niteliğe bürünebilmesi için gereklidir (Karakoç, 2013: 1290).

Belirlilik ilkesi, hukuki güvenliğin ilk koşuludur. Vergi Hukuku’nda özel bir konuma sahip olan bu ilkeye göre; vergi idarelerinin ve mükelleflerin vergilendirme süreci ile ilgili bilinmesi gereken tüm hususların belirli olması gereklidir. Şöyle ki verginin

konusu, miktarı, tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil süreci ve zamanaşımı gibi bütün unsurlar belli ve kesin olmalıdır (Öncel vd., 2018: 48). Böylece belirlilik ilkesi sayesinde hem mükelleflerin hukuki güvenliği sağlanabilir hem de vergi idarelerine istikrar kazandırılabilir. Ayrıca belirlilik ilkesi, idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlığı minimum düzeye indirerek idareyi dava tehdidi altında kalmaktan kurtarmaktadır. Basit bir teşbih ile belirlilik ilkesi; karanlık bir yolda ilerlemek zorunda olanların elindeki güçlü bir fener gibidir. Bu fener, kimi zaman idarenin, kimi zaman ise mükelleflerin yolunu aydınlatarak tökezlemelerinin önüne geçer.

Vergilendirmede belirlilik ilkesinin temelinde kanunilik ilkesi yer almaktadır. Ancak belirlilik ilkesiyle kanunilik ilkesinin çerçevesi genişletilerek sadece vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin yasayla konulması, kaldırılması veya değiştirilmesi yeterli olmayıp, bunların öngörülebilir, erişilebilir ve açık olması da sağlanmalıdır (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 206). Yasama organı kanunları dizayn ederken belirsiz, birden çok anlama gelebilecek veya içerikten yoksun kavramları kullanmaktan kaçınmalıdır.

Bir dönem Türkiye’de gündeme getirilen “hayat standardı esası” uygulaması Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi bu konuyla ilgili verdiği kararda²⁸ belirlilik ilkesine şöyle atıfta bulunmuştur:

“...yeni getirilen kurallarla, gelirle-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği göz ardı eden bir yöntemi yeğlemekle, vergideki belirlilik ilkesi yok edilmektedir. Bu sistemle ortaya çıkan sonuç da, kişilerin kazanamadıkları gelirler üzerinden ağır biçimde vergilendirilmeleri ve bazı mükelleflerin mesleklerinden ayrılmak zorunda kaldıklarıdır.”

Yüksek Mahkeme hayat standardı esası uygulamasının gelirle vergi arasında bulunması gereken bağı koparttığı gerekçesiyle vergilendirmede belirlilik ilkesinin çiğnendiğini ifade etmiştir.

2.2.4.2. Kıyas Yasağı İlkesi

İnsan yaşamının dinamik bir yapı içinde olması kanunlarda bütün hususların düzenlenmesinde güçlüklerle neden olmaktadır. Bu sebeple, istemli veya istemsiz bir şekilde kanun ile düzenlenmemiş hususlara, kanunda düzenlemiş diğer hususlar referans

²⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2001/375, Karar: 2003/61.

olarak uygulanabilmektedir. Buna hukukta “kıyas yöntemi” denilmektedir (Şenyüz, 2016: 30).

Kıyas yönteminde, olaylar birbirinden ayrı olsa dahi eşit/aynı hukuki muamelenin uygulanması sonucu doğar. Ancak bahsedilen eşit/aynı muamelenin uygulanabilmesindeki ön şart; olayların belirli norm açısından birbirine benzer olmalarıdır. Yani olaylar önemli ölçüde uyuştuklarında ancak kıyas yöntemi meşru bir hal alabilir (Birsenoğlu, 2003: 160).

Birtakım şartlar sağlandığında çeşitli hukuk dallarında kıyas yönteminin uygulanabilmesine karşın Vergi Hukuku’nda bu yöntem yasaklanmıştır. Nitekim verginin kanuniliği ilkesi kıyas yönteminin kullanılabilmesine engel teşkil etmektedir (Erkin, 2012: 242). Dolayısıyla Vergi Hukuku’nda yargıcın kıyas yöntemine başvurma yetkisi bulunmamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergiye ilişkin tüm esasların kanunda düzenlenmiş olması gerekir. Ancak bazı hallerde kanun koyucu uygulamada esneklik oluşturmak maksadıyla boşluk koyabilmektedir. Karşılaşılan kanun boşlukları yorum yapılarak sonuca bağlanabilmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde “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 gözönünde tutularak uygulanır.” Denilerek yorum yöntemine kapı aralanmıştır. Ancak bu yorum kıyas seviyesine ulaşacak düzeyde olmamalıdır. Keza kıyas yöntemi Vergi Hukuku’nda yorumlamanın sınırını oluşturmaktadır. Kuralların kıyas yöntemine varan düzeyde yorumlanması, hukuki güvenlik, belirlilik ve vergilerin kanuniliği ilkelerine ters düşmektedir (Tekbaş, 2012: 145).

Vergiler ancak yasalarda belirtilen kişilerden ve konulardan alınabilir. Verginin amacından yola çıkıp kıyaslama yaparak yasada belirtilmemiş kişiler ve konulardan vergi tahsil edilemez (Çağan, 1982: 175-176). Vergi yasalarındaki boşlukların ya da anlam karmaşası oluşturan ifadelerin kıyas yöntemiyle değil, yasama organınca yasanın yeniden düzenlenmesi suretiyle giderilmesi esastır. Burada kanun koyucuya görev düşmektedir. Vergi kanunları kaleme alınırken ifadeler özenle seçilmeli, tipikleştirme

sürecinde kıyasa mahal verebilecek her türlü muğlak ifadeden kaçınılmalıdır (Öncel vd., 2018: 33).

2.2.4.3. Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesinin eski dildeki karşılığı “makable şumul” kavramıdır. Günümüzde ise “geriye yürümezlik” ya da “geçmişe yürümezlik” gibi farklı kullanımları bulunmaktadır (Ayyıldız & Ayyıldırım, 2015: 59). Karakoç (2012) çalışmasında ifade ettiği gibi “geri” kelimesi yön belirtirken “geçmiş” kelimesi zaman ifade etmektedir. Bundan dolayı bu çalışmada da “geçmişe yürümezlik” ifadesinin kullanılması tercih edilmiştir.

Hukuki güvenlik ilkesini kabul etmiş olmanın bir gereği olarak, vergi yasalarının geçmişte meydana gelmiş olaylara uygulanmaması gereklidir. Öyle ki kişiler geleceğe yönelik planlarını yürürlükteki kanunlara göre yaparlar. Sonradan çıkartılan kanunların geçmiş dönemlere yönelik hüküm ifade etmesi hukuk devletine ve hukuk düzenine olan güveni dinamitleyebilecektir.

Vergi Hukuku özelinde kanunların geçmişe yürümemesi ise halihazırda yürürlükte olan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle, yeni çıkarılan yasalarla yeni birtakım vergi ve benzeri mali yükümlükler getirilmesi veyahut halihazırdaki vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin artırılması şeklinde karşımıza çıkabilir. Daha öz bir ifadeyle, Vergi Hukukunda geçmişe yürüme; geçmişe doğru bir vergilendirme yapılması demektir (Aktan ve Gencel, 2003: 2). Böyle bir vergilendirme ekonomik ve ticari hayatta istenmeyen sonuçlar doğmasına; belirlilik ve istikrarın sarsılmasına neden olabilecektir.

Bazı batılı demokratik devletlerin anayasalarında olduğu gibi, Türk anayasalarında da vergi yasalarının geçmişe yürümezliğini anayasal güvence altına alan bir hüküm bulunmamaktadır. 1961 Anayasası’nın görüşülmesi esnasında 61. Maddeye geçmişe yürümezlik ile ilgili bir ibarenin eklenmesi önerilmişse de bu öneri kabul görmemiştir (Aktan ve Gencel, 2003: 8). Buna rağmen vergi kanunlarının içerdiği hükümler hukuk devletinin güvenlik ilkesi bakımından yargısal denetime tabi tutulmaktadır. Ancak bu ilke Vergi Hukuku’nda, ceza hukukundaki gibi mutlak ve kati bir şekilde uygulanmamaktadır. Öyle ki önceki dönemlerde vergi kanunlarının geçmişe yürüdüğü birtakım uygulamalar bulunmaktadır (Bıyık, 2000: 42). Örneğin, 1959 yılında yürürlüğe

konan Veraset ve İntikal Vergisi, 1957 yılından itibaren geçeli kabul edilmiştir (Aktan ve Gencel, 2003: 10).

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesinin yargısal denetimi yapılırken gerçek ve gerçek olmayan geçişe yürüme ayrımı önem arz etmektedir. Keza geçmişe yürümenin gerçek geçmişe yürüme olup olmadığı hukuki geçerliliğini doğrudan etkilemektedir. Gerçek geçmişe yürüme, yeni vergi yasasının geçmişteki yasaya göre tamamlanarak hukuki sonuçlarını doğurmuş olayları etkilemesidir. Gerçek olmayan geçmişe yürüme ise yeni vergi yasasının geçmişteki yasaya göre henüz sonuçlanmamış olayları etkilemesidir. Bu ayrımın önemi ise, gerçek olmayan geçmişe yürüme hukuken kabul edilebilir iken, gerçek geçmişe yürüme hukuken kabul edilemezdir. Gerçek geçmişe yürümeye sebep olan kanunlar kural olarak geçersiz sayılmakla birlikte bazı istisna durumlarda geçerli kabul edilmektedir.

Gerçek geçmişe yürüme olup da geçerli kabul edilen istisna niteliğindeki durumlar şunlardır: (Öncel vd., 2018: 49-50):

- Kişiler yapılacak yasa değişikliğinin geçmişe yönelik hüküm ifade edeceğini bilecek durumda iseler,
- Yürürlükteki hükümler hukuki belirsizlik veya yanlış anlaşılmalara sebebiyet veriyorsa,
- Yürürlükteki hükümler yok hükmünde ya da Anayasa'ya aykırı ise,
- Kamu yararı gereği kanunların geçmişe yürümesi zorunluluk arz ediyorsa.

2.2.4.4. Öngörülebilirlik İlkesi

Hukuki anlamda öngörülebilirlik, bireylerin hukukun gereklerini önceden biliyor ve bu doğrultuda davranışlarını ayarlıyor olmasını sağlar (Özkök, 2002: 7). Geleceğin kestirilebilir olması, tesadüfi ve keyfi hukuksal işlemleri önlemektedir. Bu işlemleri engellemenin yolu ise hukuki güvenlik ilkesine ve dolayısıyla belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesine uygun hareket etmektir (Güneş, 2008: 54).

Hukuki güvenlik ilkesinin sacayaklarından olan öngörülebilirlik ilkesi kısaca; kişinin kendisini ilgilendiren hukuki düzenlemeleri önceden bilmesidir (Şişman, 2016: 2423). Keza kişiler, eylemlerinin hangi hukuki yaptırıma ya da sonuca sebep olacağını

öngörebilirse ancak o zaman kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirebilir ve davranışını buna göre şekillendirebilir (Can, 2005: 93).

Muğlak, yoruma açık ve belirsiz yasal düzenlemeler Vergi Hukuku'nda öngörülebilirlik ilkesini zedelemektedir. Bu düzenlemeler çoğu zaman hukukçular ve konunun uzmanları tarafından bile anlaşılamaması ya da yanlış anlaşılmasına sebep olabilmektedir. Bunlara mahal vermemek adına hukuk kurallarının muğlak kavramlar içermemesi gerekmektedir. Bireylerin hukuk kurallarını okuduğunda rahatlıkla anlayabileceği düzeyde olmalıdır.

Elbette vergi kanunlarında bütün olayların etraflıca düzenlenebilmesi mümkün değildir. Bu sebeple her ne kadar özenli davranılırsa davranılsın bazı alanlarda vergi kanunlarının açıklığa kavuşabilmesi için yardımcı kaynaklara ihtiyaç doğmaktadır. Bu noktada Maliye Bakanlığı devreye girmekte; öngörülebilirlik ilkesini sağlamak adına anlaşılması zor, tartışmalı yasa hükümleri ile ilgili genel tebliğler ve sirkülerler yayımlamaktadır. Dolayısıyla Vergi Hukuku'nda öngörülebilirlik ilkesini sağlama görevi yasama organının olduğu kadar Maliye Bakanlığının da görevi alanına girmektedir.

2.2.4.5. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Alt İlkelerine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi vergi konulu davalarda kimi zaman doğrudan hukuki güvenlik ilkesi üzerinden denetim yaparken kimi zaman hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerine temas ederek denetim yapmaktadır. Aşağıda bu denetimlere örnek Anayasa Mahkemesi kararlarına yer verilmiştir.

Hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil eden anayasa mahkemesi kararı: 2006 tarihinde, yatırım indirimi istisnasını kaldırmayı öngören yasal bir düzenleme Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Yüksek Mahkemenin konuyla ilgili verdiği karardaki değerlendirmeleri şöyledir²⁹: 2006 yılında yürürlüğe giren düzenlemeyle 2006 yılından önce başlayıp devam eden yatırımlar için hak edilen yatırım indirimi istisnası sınırlandırılmıştır. Bu haliyle düzenleme, yatırım istisnasından faydalananacak yatırımcıların hukuki güvencelerini zedeleyecek bir niteliktedir. Yeni düzenlemeden önce yatırım indirimi istisnasından bir kısıtlama olmaksızın faydalananıklarını

²⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2010/93, Karar: 2012/20.

düşünerek yatırım yapan yatırımcıların, yatırım indirimi istisnasının yıllık kazançlarının %25'i ile sınırlandırılmasını hukuk güvenlik ilkesine hilaf oluşturduğu öne sürülerek Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir.

Belirlilik ilkesine aykırılık teşkil eden anayasa mahkemesi kararı: Kamu yatırımlarına ilişkin uluslararası bir ihalede, ihale sürecinde yabancı uyruklu katılımcıların teklif verip vermediğine ilişkin bilgilerin diğer katılımcılarla paylaşılmadığı, bu durumda ihaleye teklif veren katılımcıların ihaleyi kazanmaları halinde üstlenecekleri vergi yükünü öngörememelerine neden olduğu gerekçe gösterilerek Anayasa Mahkemesine başvuru yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi konuyla ilgili yaptığı incelemeler neticesinde başvurucaıyı haklı bularak ihalelerdedeki bu uygulamanın hukuki belirlilik ilkesine hilaf olduğu gerekçesiyle iptaline kararı vermiştir³⁰.

Kanunların geçmişe yürümezliğı ilkesine aykırılık teşkil eden anayasa mahkemesi kararı: Tarh zamanaşımına uğramış 2004 yılı ve öncesine ait vergi borçları 6009 sayılı kanunla tekrar canlandırılması Anayasa Mahkemesine konu edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, 6009 sayılı kanunla yasa hükümleri geçmişe yürütölerek zamanaşımına uğramış vergi borçlarının yeniden canlandırıldığını ifade etmiştir.

Anayasa Mahkemesi ilgili açıklamaları yaptıktan sonra, vergi kanunlarının geçmişe yürütölmesinin Anayasa'da yer alan hukuk güvenlik ilkesi ile bağdaşmayacağını öne sürerek düzenlemeyi iptal etme kararı³¹ almıştır.

Öngörülebilirlik ilkesine aykırılık teşkil eden anayasa mahkemesi kararı: 2013 yılında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluyla yapılan bir başvuruda, kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna olmasına rağmen ilgili KDV tarhiyatı ve buna bağlı cezaları nedeniyle taşınmazların haczedildiğı ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi yaptığı incelemeler sonucu Danıştay'ın konuyla ilgili verdiği karara atıf yaparak yerel mahkemenin Danıştay'ın kararlarını dikkate almaksızın karar verdiğine kanaat getirmiştir. Bu durumun yargı kararları arasındaki uyumsuzluğa neden olduğunu öne sürerek öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edildiğı sonucuna varılmıştır.

³⁰ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2020/15, Karar: 2020/78.

³¹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2011/74, Karar: 2012/15.

Başvurucu hakkında yürütülen yargılamada hukuk kurallarının öngörülebilirlik ilkesini ihlal edici nitelikte uygulanmasını nedeniyle Anayasa'nın 35. Maddesiyle güvencelenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.³²

2.2.5. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesini, temel hak ve özgürlüklere müdahalede kullanılan aracın, elde edilmek istenen amacı karşılamada elverişli ve gerekli olmasıyla, kullanılan araçla amaç arasında makul bir dengenin var olması şeklinde tanımlamak mümkündür (Özbudun, 2011: 114). Temel hak ve özgürlüklerden birisi olan mülkiyet hakkına müdahalelerin meşru bir zemine oturtulabilmesi için kanuna dayalı olması, kamu yararı bulunması ve ölçülü olması gerekir (Şişman, 2016: 2426). Fritz Fleiner ölçülülük ilkesini “serçelerin topla vurulmaması” metaforunu kullanarak açıklamıştır (Kanadoğlu, 2002: 164-165).

2.2.5.1. Elverişlilik İlkesi

Ölçülülük ilkesi temelinde araç ile amaç ilişkisidir. Diğer bir anlatımla, yasama organı veyahut idarece kullanılan aracın, elde edilmek istenen amaç için elverişli, gerekli ve orantılı olup olmadığı sorunuyla ilgilidir (Metin, 2017: 4). Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklere yapılan bir müdahalenin ölçülülük ilkesine uygunluğu denetlenirken öncelikle meşru bir amacın olup olmadığına, müteakiben elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkelerine uygunluğuna bakılır.



Şekil 9: Ölçülülük İlkesinin Alt İlkeleri

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

³² Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2013/3241, Karar Tarihi: 16.12.2015.

Ölçülülük ilkesinin üç alt ilkesi bulunmaktadır. Bunlar; elverişlilik, gereklilik ve orantılılıktır. Elverişlilik ilkesine göre amaç ile araç arasındaki ilişkinin niteliği önem arz etmektedir. Yani ilgili araç, istenilen amaca ulaşmakta uygun olmasını ifade etmektedir (Uygun, 1992: 161). Araç, amaca ulaşmada zorlaştırıcı veya etkisiz ise başvurulanan araç elverişli olarak kabul edilemeyecektir (Oğurlu, 2002: 36-37).

2.2.5.2. Gereklilik İlkesi

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında istenilen amaca ulaşabilmek adına aynı düzeyde elverişli birden çok araç arasından mümkün olan en az müdahaleye sebebiyet veren araç kullanılmalıdır. Yani müdahalenin amaca ulaşmada gerekli olup olmadığı konusu önem arz etmektedir. Eldeki birden çok araç arasından yurttaşlara ve kamu kesimine en az zararı dokunacak olan optimal aracın tercihi esastır (Metin, 2017: 11).

2.2.5.3. Orantılılık İlkesi

Ölçülülük ilkesinin beklenen denetimini tam olarak sağlayabilmesi için bulunması gereken sacayaklarından sonuncusu orantılılık ilkesidir. Ölçülülük ilkesinin nihai alt ilkesi olan ve ölçülülük ilkesiyle eşitlik ilkesi arasında köprü görevini üstlenen bu ilke, hukuk devletinin olmazsa olmaz sonucu olarak kabul edilmektedir. Orantılılık ilkesi, temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalenin, ilgili kişi üzerinde oluşturacağı külfet ile toplumdaki kalan diğer kişilerin yapılan müdahale neticesinde elde edeceği fayda arasında makul bir dengenin sağlanmasını öngörmektedir (Uçar & Yereli, 2019: 582).

Ölçülülük ilkesi, diğer güvencelerden farklılaşarak, temel hak ve özgürlüklerin nasıl sınırlandırılacağı hususunda yasama organını yönlendirici bir işleve sahip olmuştur. Bu ilkenin temeli, hukukun kendisi kadar eski olmakla birlikte günümüzdeki anlamıyla ilk kez 19. yüzyılda Prusya Yüksek İdare Mahkemesi tarafından telafuz edilmiştir (Metin, 2017: 4). Bilhassa son çeyrek yüzyılda ivmelenen ölçülülük ilkesi, liberal demokrasilerin çoğunda temel hak ve özgürlüklere yapılan sınırlandırmaların Anayasa'ya uygunluğu denetiminde başvurulanan önemli bir ölçüt haline gelmiştir (Oğurlu, 2002: 28).

Ölçülülük ilkesi, Türkiye'de 2001 Anayasa değişikliği ile Anayasa'nın 13.Maddesinde söyler yerini almıştır:

“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.”

Anayasa’nın 13.Maddesinde yer alarak anayasal bir ilke niteliği kazanan ölçülülük ilkesi, genel bir ilke olmakla birlikte Vergi Hukuku’nda da özel bir yere sahip olmuştur. Vergi Hukuku özelinde ölçülülük ilkesi, vergi politikaları kapsamında yapılan düzenlemeler ve alınan önlemler ile arzu edilen amaçlar arasında kabul edilebilir bir dengenin bulunması olarak tanımlanabilir (Karakoç, 2014: 1015). Başvurulan araç vergi, amaç ise kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir elde etme ise ölçülülüğe uygunluk denetlenirken kullanılan vergi aracının gelire ulaşma amacıyla orantılı, elverişli ve gerekli olup olmadığının tespit edilmesi gereklidir (Başaran, 2009: 189).

Vergilerin kamu harcamalarının finansmanında gerekli ve elverişli bir araç olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Nitekim günümüzde kamu harcamalarının finansmanında en doğal kaynak vergilerdir (Taylar, 2015: 148). Burada dikkat edilmesi gereken husus mükelleflere yüklenecek verginin ağırlığıdır. Mükelleflerin ödeme gücünü aşan ölçüde vergilendirme yapılması ölçülülük ilkesinin göz ardı edilmesinin bir sonucudur. Dolayısıyla 1982 Anayasası’nın 73. Maddesinde yer bulan mali güce göre vergilendirme ilkesi, ölçülülük ilkesine denk düştüğü söylenebilir (Yaltı & Özgenç, 2007: 84; Budak, 2010: 47).

Vergi Hukuku’nda ölçülülük ilkesini sadece mali yükümlülüklerin aslı olarak dar kapsamlı düşünmemek gerekir. Fer’i yükümlülükler, suç veya kabahatlerine karşı uygulanacak yaptırımlarda da ölçülülük ilkesi esas alınmalıdır. Yani ölçülülük ilkesi, vergi suç veya kabahatleri ile yaptırımları arasında da adilane bir dengenin bulunmasını gerekli kılmaktadır (Karakoç: 2013: 1282). Diğer taraftan ölçülülük ilkesinin, hak ve özgürlüklere müdahalede eden kamu otoritesinin yargı yoluyla denetlenmesinde önem arz eden bir işlevi bulunmaktadır (Metin, 2002: 20).

2.2.5.4. Ölçülülük İlkesine Aykırılık Teşkil Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

Konusu gecikme faizi olan bir dava, bireysel başvuru yolu kullanılarak Anayasa Mahkemesine taşınmış, Yüksek Mahkeme ölçülülük ilkesi üzerinden değerlendirme yapmıştır. Yargı kararıyla iptal edilen KDV tahakkuk işleminden kalan gecikme faizinin

başvurucudan tahsil edilmesi ile başvurucuya aşırı bir külfet yüklendiğine kanaat getiren Anayasa Mahkemesi, başvurucuya şahsi ve ölçülülük ilkesine aykırı bir külfet yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar³³ vermiştir.



³³ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/3930, Karar Tarihi: 23.10.2019.

BÖLÜM 3: ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA YER ALAN VERGİLENDİRME İLKELERİNİN NİTEL ANALİZİ

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; Anayasa Mahkemesi kararlarında yer alan ergilendirme ilkelerini nitel veri analizi yöntemiyle inceleyerek kararlarda öne çıkan vergilendirme ilkelerini ortaya çıkarmaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada aşağıdaki sorulara yanıt aranmaktadır:

- Vergi konulu Anayasa Mahkemesi kararlarında hangi kelimeler ne sıklıkla geçmektedir?
- Ele alınan vergilendirme ilkeleri analiz edilen Anayasa Mahkemesi kararlarının kaç tanesinde yer almaktadır?
- Anayasa Mahkemesi kararlarında hangi vergilendirme ilkeleri kaç kez yer bulmuştur?
- Başvuru yoluna göre Anayasa Mahkemesi kararlarında geçen vergilendirme ilkeleri farklılık göstermekte midir?
- Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkelerine bakışında yıllar içinde değişiklik yaşanmış mıdır?
- Anayasa Mahkemesi vergilendirme ilkelerine atıf yaparken nasıl bir hukuki dil kullanmıştır? Hangi ilkeler hangi ilkelerle veya haklarla ilişkilendirmektedir?

3.2. Araştırmanın Önemi

Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkelerine ilişkin literatürde çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Ancak bu çalışmada kullanılan nitel veri analizi yöntemiyle derinlemesine inceleme yaparak Anayasa Mahkemesi kararında öne çıkan vergilendirme ilkelerini çeşitli yönleriyle ortaya koyan bir çalışmaya literatürde rastlanılmamıştır.

Bu yönüyle çalışma, daha önce çalışılmış bir alana farklı bir yöntemle yaklaşarak literatürde rastlanılmamış bulgular ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi konulu diğer yargı

kararları üzerine aynı yöntem ile yapılabilecek yeni çalışmalara yol göstericilik yapmaktadır.

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışma, araştırmacının ulaşabildiği vergi konulu Anayasa Mahkemesi kararları ile sınırlıdır. Kararlar önce toplu bir şekilde daha sonra başvuru yoluna göre norm denetimi ve bireysel başvuru yolu olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir. Norm denetimi yoluyla verilen kararlar, günümüzde yürürlükte olan 1982 Anayasası olduğu için 1982-2021, bireysel başvuru yoluyla verilen kararlar ise Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun 2010 yılından itibaren açılması nedeniyle 2010-2021 tarihleri arasında sınırlandırılmıştır.

Çalışmanın bir diğer kısıtı da ele alınan vergilendirme ilkelerinin anayasal vergilendirme ilkeleri ile sınırlandırılmış olmasıdır. Alanyazında iktisadi, mali, sosyal gibi çeşitli tasnifler altında birçok vergilendirme ilkesine yer verilmektedir. Ancak bu çalışma, dayanağını Anayasa'dan alan vergilendirme ilkeleri ile sınırlandırılmıştır.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada nitel veri analizi yöntemi kullanılmıştır. Verilerin analizinde NVivo 12 programından faydalanılmıştır. Nitel araştırma, bir sorunu veya konuyu araştırmak, karmaşık yapıdaki bir konuyu basite indirgeyerek konuyla ilgili detaylı bir anlayış geliştirmek, araştırılan konunun hangi bağlamda değerlendirdiğini ortaya koymakta kullanılabilir (Creswell, 2012: 47). Genellikle belirli gruplarla yapılan mülakatlarla onların deneyimlerini veya sorunlarını incelemekte kullanılan nitel araştırmalar (Başcılar, 2021: 90), resmi birtakım belgelerin analizinde ve karşılaştırılmasında da kullanılabilir.

Nitel veri analizi, sayısal nitelikte olmayan rapor, mülakat, anket, mahkeme kararları gibi yazıya dökülmüş belgeleri sayısallaştırmak suretiyle inceleme imkanı tanımaktadır. Böylece bu belgeler nicel analize uygun hale getirilmiş olmaktadır (Beşel, 2015: 1). Analiz sonucu ortaya konan sayısal bulgular, araştırmacı tarafından yorumlanarak çalışmaya anlam kazandırılmaktadır.

Kökene yorumsamacı paradigmaya dayanan nitel araştırma yönteminde, araştırılmak istenen konuya göre çeşitli yaklaşımlar (desenler) bulunmaktadır. Bu çalışmada, tek bir konu olan vergilendirme ilkelerinin çeşitli Anayasa Mahkemesi kararlarındaki yeri incelenerek bulguları ortaya koyma amacı güdüldüğünden nitel araştırma desenlerinden durum araştırması deseni tercih edilmiştir.

Bu çalışmada kullanılan NVivo 12 programı ile metin, resim, ses ve video gibi çeşitli formattaki dosyalar düzenlenerek yönetilebilmekte, veriler içerisinde detaylı sorgulamalar yapılabilmektedir (Bazeley & Jackson, 2013: 2-3). Programın öne çıkan özelliklerinden bir diğer ise; veriler görselleştirilerek akılda kalıcılık artırılmaktadır. Analizde aşamalar ve ilişkiler daha açık bir şekilde gösterilebilmekte ve raporlanabilmektedir.

NVivo 12 programı ile yapılan metin analizinde kullanılan kelimelerin metin içinde ne sıklıkla geçtiği gerek kelime bulutları ile görsel olarak, gerekse sayısal tablolar halinde ortaya konabilmektedir. Kelimelerin metin içindeki sıklık dağılımının tespit edilmesi ilk aşamada önemsiz gibi görünse de bu tespit, metnin içeriği ve metinde önem verilen hususlar hakkında bilgi sahibi olunmasını sağlayabilmektedir (Beşel, 2015: 1).

3.5. Anayasal Vergilendirme İlkelerine İlişkin Literatür Taraması

Baş (2011) tarafından yapılan çalışmada, Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkelerine bakış açısı konu edinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde vergilendirme ilkeleri Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan ilkeler ve diğer ilkeler olmak üzere ikiye ayrılmış ve her bir ilke Anayasa Mahkemesi kararlarından örneklerle açıklanmıştır. Böylece Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkelerin bakışı ve yorumu incelenmiştir.

Erkin (2012) tarafından yapılan çalışmada, vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler incelenmiştir. Bu kapsamda anayasal vergilendirme ilkeleri olarak; sosyal devlet, hukuki güvenlik, genellik, eşitlik, ödeme gücüne göre vergilendirme, ölçülülük, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ve verginin kanuniliği ilkeleri ayrı ayrı açıklanarak vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler olarak çalışmada yer almıştır.

Gürpınar ve Yıldız (2009) tarafından yapılan çalışmada, anayasal vergilendirme ilkeleri Anayasa Mahkemesi kararları perspektifinden incelenmiştir. Çalışmada anayasal vergilendirme ilkeleri ayrı başlıklar altında, Anayasa Mahkemesi kararlarından örneklerle açıklanmıştır. Çalışmanın sonucunda; vergilendirme ilkelerinin önemi vurgulanarak bu ilkelere aykırı düşecek düzenlemelerden kaçınılması gerektiği savunulmuştur.

Karakoç (2013) tarafından yapılan çalışmada, anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışmada, anayasal vergilendirme ilkelerinin hangileri olduğu konusunda uzlaşa sağlanamadığının altı çizilmiştir. Bu kapsamda çalışmanın amacı anayasal vergilendirme ilkelerinin neler olduğu saptamak ve kapsamını açıklamak olmuştur. Çalışmada anayasal vergilendirme ilkeleri olarak; verginin kanuniliği, ölçülülük, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, hukuki güvenlik ve alt ilkeleri ile vergi adaleti ilkesi başlığı altında eşitlik, genellik, mali güce göre vergilendirme ilkeleri açıklanmıştır. Bu ilkelerinin her birinin önemi ayrı ayrı vurgulanarak çalışmanın sonucunda; Anayasa'nın 73. Maddesinde vergi adaleti, ölçülülük ve kanunların geçmişe yürümezliği ilkelerinin Anayasa'da yer alması önerilmiştir.

Koyuncu (2016) tarafından yapılan çalışmada, Anayasa Mahkemesi kararları ışığında anayasal vergilendirme ilkeleri ele alınmıştır. Anayasal vergilendirme ilkeleri, Anayasa'nın 73. Maddesinden çıkarılan ilkeler ve genel ilkeler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Anayasa'nın 73. Maddesinden gelen ilkelere yönelik açıklamalar yapılmıştır. Çalışmada mali güce göre vergilendirme ilkesi ile vergi adaleti ilkesi aynı kabul edilmiştir. Kanunların geçmişe yürümemesi ve kıyas yasağı ilkeleri ise verginin kanuniliği ilkesine getirilen kısıtlamalar başlığı altında yer almıştır. Vergi Hukuku'na hakim diğer ilkeler başlığı altında ise; hukuk devleti, sosyal devlet ve ölçülülük ilkeleri açıklanmıştır. İlkeler açıklanırken Anayasa Mahkemesi kararlarından örneklerle desteklenmiştir. Çalışmanın sonucunda; Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkelerine yönelik tanımlamalar yaparken daha net ifadeler ortaya koyması gerektiği önerilmiştir.

Tekbaş (2012) tarafından yapılan çalışmada, vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler tartışılmıştır. Vergilendirme ilkeleri genel ve Anayasa'nın 73. Maddesinden

kaynaklanan ilkeler olarak ikiye ayrılmıştır. Anayasa'nın 73. Maddesinden kaynaklanan ilkeler kapsamında; vergi adaleti ilkesi (vergide eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri), verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ve verginin kanuniliği ilkeleri açıklanmıştır. Genel ilkeler kapsamında ise; hukuk devleti, sosyal devlet, hukuki güvenlik ilkesi ve alt ilkeleri sıralanmıştır.

Ünlü (2016) tarafından yapılan çalışmada, yargı kararları ışığında anayasal vergilendirme ilkeleri ele alınmıştır. Bu kapsamda çalışmada; verginin kanuniliği, hukuk devleti, genellik, eşitlik, hukuki güvenlik, sosyal devlet ve verginin kamu giderlerine özgülenmesi ilkeleri sırasıyla açıklanmıştır. Her bir ilke çeşitli yargı kararlarından örneklerle desteklenmiştir.

Oğurlu (1995) tarafından yapılan çalışmada, devletin vergilendirme yetkisi anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmada anayasal vergilendirme ilkeleri, hukuk devleti açısından ve sosyal devlet açısından ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bu kapsamda; hukuk devleti açısından genellik ve eşitlik, kanuni idare ve geçmişe yürümezlik ilkeleri açıklanırken sosyal devlet açısından ise vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı, gelir ve servetin yeniden dağılımı ve verginin mali güç ile ortanlı olması ilkeleri açıklanmıştır. Verginin kanuniliği ilkesi ise bu tasnifler dışında ayrı bir başlık altında incelenmiştir.

Özçelik (2008) tarafından yapılan çalışmada, Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkeleri incelenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde verginin kanuniliği ilkesi açıklanmaktadır. Müteakip bölümde vergilendirme ilkeleri hukuk devleti ilkesi açısından; genellik, hukuki güvenlik ve alt ilkeleri şeklinde açıklanmıştır. Bir sonraki bölümde vergilendirme ilkeleri sosyal devlet ilkesi açısından; mali güce göre vergilendirme, verginin kamu giderlerine özgülenmesi ve verginin adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri açıklanmıştır. Diğer vergilendirme ilkelerinin anlatıldığı son bölümde; ayırma, verginin gerçek gelir üzerinden alınması, uygunluk, eşitlik ve kamuya yararlılık ilkelerine yer verilmiştir. Her bir vergilendirme ilkesine dair açıklama yapılırken Anayasa Mahkemesinin ilgili kararlarından örnekler verilmiştir. Çalışmanın sonucunda; vergi sisteminin sağlam temeller üzerine inşa edilebilmesi için çeşitli ekonomik ve siyasi nedenlerle ihmal edilen vergilendirme ilkelerine gereken önemin verilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

3.6. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde İçerik Analizi

Bu bölümde araştırmacının ulaşabildiği vergilendirme ilkelerine atıf yapılan tüm Anayasa Mahkemesi kararlarının içerik analizi yapılmıştır. Kararlarda en çok geçen kelimelerin bulut dökümü çıkarılmıştır. Bu döküm, Anayasa Mahkemesi kararlarında en çok kullanılan kelimeler arasında karşılaştırma imkanı vermektedir. Buna ek olarak; en çok geçen kelimelerin ortaya çıkarılması, metnin içeriğine ilişkin fikir verebilecektir. Özellikle resmi metinlerde kullanılan her bir kelime dikkatle seçilmektedir. Nitekim resmi metinlerden birisi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında da bir noktalama işaretinin dahi farklı anlamlara mahal verebileceği ihtimaline karşı kullanılan hukuki dil kelimelerin özenle seçilmektedir.

3.6.1. Analiz Sürecinde İzlenilen Yol

Tablo 1: Analiz Sürecinde Yapılan İşlemler

1. Adım	Anayasa Mahkemesine taşınan vergi konulu ³⁴ kararlara ulaşılması.
2. Adım	Vergilendirme ilkelerinin yer bulduğu kararların seçilmesi.
3. Adım	Seçilen kararların NVivo 12 nitel analiz programına yüklenmesi.
4. Adım	Vergilendirme ilkelerini, Anayasa madde 73'ten gelen ilkeler ve Vergi Hukuku'na hakim olan genel ilkeler olmak üzere ikiye ayrılarak NVivo 12 nitel analiz programında kod olarak belirlenmesi.
5. Adım	NVivo 12 nitel analiz programına yüklenen kararların kodlanması.
6. Adım	NVivo 12 nitel analiz programına yüklenen kararların içerik analizinin yapılması.
7. Adım	Kararların başvuru yoluna ikiye ayrılarak incelenmesi.
8. Adım	Bulguların elde edilmesi ve değerlendirilmesi.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

³⁴ Analize tabi tutulan kararlar sadece vergi ile sınırlı değil; harç, resim ve benzer mali yükümlülüklerin konu edildiği kararlar da bulunmaktadır. Kolaylık olması açısından çalışmada sadece vergi konulu şeklinde ifade edilmiştir.

İçerik analizine başlamadan önce sürecin zihinde canlandırılmasına katkı sağlaması açısından araştırmacının analiz sürecinde yaptığı işlemler adım adım yukarıdaki tabloda özetlenmiştir. Aşağıda da her bir adım hakkında detaylı bilgiler verilmektedir.

Davalar Anayasa Mahkemesine iki yol üzerinden intikal ettirilebilmektedir. Bunlar; norm denetimi ve bireysel başvuru yoludur. Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, başvuru yoluna göre kararlarda geçen vergilendirme ilkelerinin değişiklik gösterdiği gözlemlenmiştir. Bu nedenle anlamlı bir sonuç elde edebilmek için kararlar önce bir bütün halinde, müteakiben norm denetimi yoluyla verilen kararlar ve bireysel başvuru yoluyla verilen kararlar olmak üzere ikiye ayrılarak analiz edilmiştir.

Vergilendirme ilkeleri konulu çalışmalar Vergi Hukuku alanında oldukça yaygın olmasına karşın bu ilkelerin neler olduğu yönünde literatürde tam anlamıyla bir uzlaşma sağlanamamıştır. Kimi çalışmalarda yer alan ilkeler başka çalışmalarda yer almamakta ya da farklı bir isimle yer almaktadır. Bu çalışmada kaynağını Anayasa'dan alan vergilendirme ilkelerine odaklanılmıştır. Bu doğrultuda, vergilendirme ilkeleri 1982 Anayasası madde 73'te yer alan ilkeler ve genel ilkeler olmak üzere iki ana başlıkta toplanmıştır. Ele alınan ilkelerden bazılarının alt ilkeleri de bulunmaktadır. O ilkeler de kendi içinde alt ilkelere ayrılarak NVivo 12 nitel analiz programında ayrı ayrı kod olarak belirlenmiştir.

Araştırmacı vergilendirme ilkelerine atıf yapılan toplam 148 Anayasa Mahkemesi kararına ulaşabilmiştir. Bu kararların tamamı NVivo 12 nitel analiz programında analiz edilmiştir. Analizde ilk olarak, kararlarda en sık geçen kelimelerin bulut dökümü çıkarılmıştır. Kelime bulutları bir pusula gibidir. Tek başına araştırmacı için yeterli verileri sağlamamakla birlikte iyi bir yol gösterici niteliğindedir.

Aşağıdaki kelime bulutunda Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkelerine yer verdiği kararlarında en çok geçen 50 kelimenin bulut dökümü gösterilmiştir. Bulut dökümlerinde en çok kullanılan kelimeler büyük puntolarla gösterilirken, görece daha az kullanılan kelimeler küçük puntolarla gösterilmektedir. Kelime bulutu oluşturulurken sayı ve bağlaçlar ile anlamsız kelimeler analiz dışı bırakılmıştır.

İkinci olarak 148 Anayasa Mahkemesi kararının kaç tanesinde hangi vergilendirme ilkelerinin geçtiği analiz edilmiştir. Bu hususa ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2: Vergilendirme İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sayısı

İlkeler	İlkenin Geçtiği Karar Sayısı	Toplam Karar Sayısına Oranı (%)
Verginin Kanuniliği İlkesi	97	66
Hukuki Güvenlik İlkesi	92	62
Hukuk Devleti İlkesi	80	54
Eşitlik İlkesi	58	39
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	54	36
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi	45	30
Verginin Genelliği İlkesi	44	30
Ölçülülük İlkesi	37	25
Sosyal Devlet İlkesi	22	15
Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	19	13

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2’den görüleceği üzere; sırasıyla verginin kanuniliği, hukuki güvenlik ve hukuk devleti ilkeleri incelenen 148 kararın yarısından fazlasında geçmektedir. Yani incelenen kararların yarısından fazlasında en az bir kez bu üç ilkeye atıf yapılmıştır. Ölçülülük, sosyal devlet ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri ise kararlarda en az geçen üç ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.

Genel ilkeler arasında yer alan hukuki güvenlik ilkesinin dört alt ilkesi bulunmaktadır. Bu ilkelerin kaç kararda geçtiğine yönelik bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3: Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelерinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sayısı

İlkeler	İlkenin Geçtiği Karar Sayısı	Toplam Karar Sayısına Oranı (%)
Belirlilik İlkesi	75	51
Öngörülebilirlik İlkesi	57	39
Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	21	14
Kıyas Yasağı İlkesi	7	5

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3’e göre incelenen 148 Anayasa Mahkemesi kararının 75 tanesinde belirlilik ilkesi, 57 tanesinde öngörülebilirlik ilkesi, 21 tanesinde kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi ve 7 tanesinde ise kıyas yasağı ilkesi yer bulmuştur.

Tablo 2 ve tablo 3’de bulunan bilgiler ışığında, bu tabloların üst satırlarında yer alan vergilendirme ilkelerine Anayasa Mahkemesinin önem atfettiği yorumu çıkabilir. Ancak bu yorumun daha sağlam temellere oturtulabilmesi için hangi ilkenin ne sıklıkla geçtiği bilgisine ulaşmak gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda vergilendirme ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararlarında aldığı atıf sayısı ayrı ayrı gösterilmiştir. Buna göre 393 atıf ile verginin kanuniliği ilkesi Anayasa Mahkemesi kararlarında en çok yer bulan ilkedir. Bunu takiben, 369 atıf ile hukuki güvenlik ilkesi ve 285 atıf ile mali güce göre vergilendirme ilkesi en çok atıf alan ilkeler olmuştur. Ölçölülük, sosyal devlet ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri sırasıyla 91, 34 ve 21 kez Anayasa Mahkemesi kararlarında yer bulurarak en az atıf alan ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 4: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı

İlkeler	İlkeye Yapılan Atıf Sayısı
Verginin Kanuniliği İlkesi	393
Hukuki Güvenlik İlkesi	369
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	285
Eşitlik İlkesi	215
Hukuk Devleti İlkesi	142
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi	118
Verginin Genelliği İlkesi	106
Ölçülülük İlkesi	91
Sosyal Devlet İlkesi	34
Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	21

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu veriler tablo 2’de yer alan bilgileri destekler niteliktedir. Keza tablo 2 ve tablo 4’de vergilendirme ilkelerinin sıralanışı oldukça benzer bir görünüm sergilemektedir.

Tablo 5: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı

İlkeler	İlkeye Yapılan Atıf Sayısı
Belirlilik İlkesi	202
Öngörülebilirlik İlkesi	187
Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	56
Kıyas Yasağı İlkesi	7

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Aynı analiz hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri için yapıldığında yukarıdaki tablo ile karşılaşılmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararlarında aldığı atıf sayıları yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Buna göre 202 atıf ile belirlilik ilkesi en çok atıf alan ilke olmuştur. Bunu takiben 187 atıf ile öngörülebilirlik, 56 atıf kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi gelmektedir. Sadece 7 kez geçen kıyas yasağı ilkesi ise diğer ilkelere nazaran geri planda kalmıştır. Bu veriler tablo 3'te yer alan bilgilerle tamamen örtüşmektedir. Dolayısıyla tablo 3'te yer alan bilgilerle yapılan yorumlar yukarıdaki tablo ile desteklenmektedir.

3.6.2. Başvuru Yoluna Göre Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Karşılaştırmalı İçerik Analizi

Bu çalışmada 148 tane Anayasa Mahkemesi kararı analiz edilirken başvuru yoluna göre öne çıkan vergilendirme ilkelerinin farklılık gösterdiği gözlemlenmiştir. Bu sebeple bir önceki bölümde bir bütün halinde incelenen kararlar, bu bölümde başvuru yoluna göre norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesince karara bağlanan kararlar ve bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesince karara bağlanan kararlar olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

Başvuru yolu norm denetimi olan 92, bireysel başvuru olan 56 olmak üzere toplam 148 karar araştırmacı tarafından tek tek okunmuş, Anayasa Mahkemesi tarafından ilkelere atıf yapılan yerler NVivo 12 nitel analiz programında kodlanmıştır. Bu işlem sonucu, başvuru yoluna göre hangi ilkelerin ön plana çıktığı saptanmaya çalışılmıştır.

Aşağıdaki bölümlerde ilk olarak norm denetimi yoluyla başvurulmuş ve Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 92 karar, müteakiben bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesince karara bağlanan 56 karar analiz edilmiştir.

3.6.2.1. Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde İçerik Analizi

Aşağıda Anayasa Mahkemesinin vergilendirme ilkelerine yer verdiği kararlarında en sık kullanılan 50 kelimenin bulut dökümü, başvuru yoluna göre ayrı ayrı gösterilmiştir. İçerik analizi yapılırken sayı ve bağlaç ile anlamsız kelimeler analiz dışı tutulmuştur.

Tablo 6: Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Sık Geçen Kelimeler

Kelimeler	Tekrar Sayısı
Vergi	1595
(Mali) Güce	677
İlkesi	473
Eşitlik	467
Anayasa	447
Hukuk	417
Vergilendirme	353
Dengeli	253
Yükünün	248
Adaletli	247

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6’da görüleceği üzere, başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında, mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi daha çok kaynağını Anayasa madde 73’ten alan vergilendirme ilkelerini gösteren kelimeler sıklıkla kullanılmıştır.

Yukarıda ifade edildiği gibi; kelime bulutu dökümleri metnin içeriği hakkında iyi bir yol gösterici olmakla birlikte bazı ilkelerin farklı kelimelerle ifade edilmesi veya ilkenin kelime kökünün farklı bir anlam ifade ediyor olması nedenleriyle analiz için yeterli veriler sunamamaktadır. Keza aşağıda görüleceği üzere kelime bulutunda ön plana çıkmamasına rağmen derinleme analizde en ön planda yer alan vergilendirme ilkeleri bulunmaktadır. Bu nedenle yukarıdaki bölümde yapıldığı gibi daha doğru sonuçlara erişebilmek için analizi derinleştirmek gerekmektedir.

Başvuru yolu norm denetimi olan toplam 92 karar içinde hangi ilkeye kaç kararda yer verildiği aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: Başvuru Yolu Norm Denetimi Olduğunda Vergilendirme İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararlarının Sayısı

İlkeler	İlkenin Geçtiği Karar Sayısı	Toplam Karar Sayısına Oranı (%)
Hukuk Devleti İlkesi	60	65
Verginin Kanuniliği İlkesi	55	60
Eşitlik İlkesi	55	60
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	49	53
Hukuki Güvenlik İlkesi	48	52
Verginin Genelliği İlkesi	40	43
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi	39	42
Sosyal Devlet İlkesi	19	21
Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	14	15
Ölçülülük İlkesi	9	10

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Başvuru yolu norm denetimi olan toplam 92 Anayasa Mahkemesi kararının 60 tanesinde hukuk devleti ilkesine, 55 tanesinde de kanunilik ve eşitlik ilkesine yer verildiği tablo 7’den görülmektedir. Müteakiben, 49 kararda mali güce göre vergilendirme ve 48 kararda hukuki güvenlik ilkelerine yer verilmiştir. İncelenen kararların yarısından fazlasında bu ilkelere yer verilmesi, Anayasa Mahkemesinin bu ilkelere verdiği önemin göstergesi olabilir.

Tablo 8: Başvuru Yolu Norm Denetimi Olduğunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararları Sayısı

İlkeler	İlkenin Geçtiği Karar Sayısı	Toplam Karar Sayısına Oranı (%)
Belirlilik İlkesi	34	37
Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	20	22
Öngörülebilirlik İlkesi	17	18
Kıyas Yasağı İlkesi	1	1

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinin kaç kararda geçtiği yukarıdaki tabloda ayrıca gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde; belirlilik ilkesine 34, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesine 20, öngörülebilirlik ilkesine 17, kıyas yasağı ilkesine 1 kararda yer verildiği tablo 8’de görülmektedir. Bu tablodan, başvuru yolu norm denetimi olduğunda hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden olan belirlilik, kanunların geçmişe yürümezliği ve öngörülebilirlik ilkeleri Anayasa Mahkemesi tarafından kıyas yasağı ilkesine göre daha fazla öneme sahip olduğu yorumu çıkarılabilir. Bu yorumların daha sağlam zemine oturtulabilmesi için norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlarında hangi ilkenin ne sıklıkla geçtine bakmak gerekir.

Aşağıdaki tablo 9’da başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkelerine yapılan atıf sayıları gösterilmiştir. Bu tablo, başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında hangi ilkenin kaç kez tekrar ettiğini göstermektedir. Böylece Anayasa Mahkemesi kararlarında öne çıkan vergilendirme ilkeleri görülebilmektedir.

Tablo 9: Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı

İlkeler	İlkeye Yapılan Atıf Sayısı
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	277
Eşitlik İlkesi	193
Verginin Kanuniliği İlkesi	151
Hukuki Güvenlik İlkesi	134
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi	112
Hukuk Devleti İlkesi	107
Verginin Genelliği İlkesi	102
Sosyal Devlet İlkesi	31
Ölçülülük İlkesi	19
Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	16

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 9’da görüleceği üzere, başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında en fazla yer bulan ilk üç ilke; 277 atıf ile mali güce göre vergilendirme, 193 atıf ile eşitlik ve 151 atıf ile kanunilik ilkeleridir. Başvuru yolu norm denetimi olan 92 kararın 60 tanesinde yer bularak en üstte yer alan (tablo 7) hukuk devleti ilkesi, kararlar detaylı incelendiğinde 109 defa tekrar ile atıf sayısında 6. Sırada yer almıştır. Diğer ilkelere kayda değer bir değişim görünmemektedir. Dolayısıyla ilkelerin, incelenen kararların kaç tanesinde yer bulduğu verisi önemli iken, karar metni içerisinde kaç kez tekrar ettiğine bakılarak desteklenmesi teyit etmek ve yanlışları gidermek açısından elzemdir.

Tablo 7 ve tablo 9’da yer alan veriler birlikte değerlendirildiğinde; hukuk devleti ilkesi az sıklıkla olsa da incelenen kararların %65’inde yer bulurken, mali güce göre vergilendirme, eşitlik ve kanunilik ilkeleri incelenen kararların %50’sinden fazlasında sıklıkla yer bulmuştur. Netice olarak; Anayasa Mahkemesi norm denetimi yoluyla ele

aldığı vergi konulu kararlarda mali güce göre vergilendirme ve verginin kanuniliği gibi Anayasa madde 73'te yer alan ilkelerine önem verdiği şeklinde yorumlanabilecektir.

Tablo 10: Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı

İlkeler	İlkeye Yapılan Atıf Sayısı
Belirlilik İlkesi	56
Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	55
Öngörülebilirlik İlkesi	23
Kıyas Yasağı İlkesi	1

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 10'da hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerine, başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında kaç kez atıf yapıldığı gösterilmiştir. Tablo 8 ve tablo 10'da yer alan veriler birlikte değerlendirildiğinde; verilerin birbirini destekler nitelikte olduğu görülmektedir. Nitekim tablo 8'de ilkelerin geçtiği karar sıralaması ile tablo 10'da ilkelere yapılan atıf sayısı sıralaması birbirine paraleldir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi norm denetimi yoluyla ele aldığı vergi konulu kararlarında, hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri özelinde belirlilik, kanunların geçmişe yürümezliği ve öngörülebilirlik ilkelerine önem verdiği yorumu desteklenmiştir.

Başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında 1982-2021 yılları içerisinde vergilendirme ilkelerine yapılan atıf sayılarında yıllar içerisinde bir değişim olup olmadığını anlamak amacıyla aşağıdaki tabloda vergilendirme ilkelerinin yıllara göre seyri gösterilmiştir.

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu 2010 yılında itibaren açıldığı için anlamlı bir karşılaştırma yapılamayacağı kanaatine varılarak sadece başvuru yolu norm denetimi olan kararların seyri incelenmiştir.

Tablo 11: Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Atıf Yapılan İlkelerin Dönemlere Göre Seyri

İlkeler Yıllar	1982-1990	1991-2000	2001-2010	2011-2021
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	19	126	91	41
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi	7	57	33	15
Eşitlik İlkesi	18	63	63	49
Verginin Genelliği İlkesi	0	42	39	21
Verginin Kamu Giderleri-nin Karşılığı Olması İlkesi	0	10	3	3
Verginin Kanuniliği İlkesi	6	21	43	81
Hukuk Devleti İlkesi	6	20	33	48
Hukuki Güvenlik İlkesi	11	10	51	62
Sosyal Devlet İlkesi	6	15	9	1
Ölçülülük İlkesi	0	0	0	19

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Başvuru yolu norm denetimi olan ve incelenen 92 karardan 7 tanesi 1982-1990, 21 tanesi 1991-2000, 23 tanesi 2001-2010, 41 tanesi ise 2011-2021 dönemlerine aittir. En fazla karar sayısı 2011-2021 döneminde olmasına karşın kanunilik, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi haricindeki ilkelere en fazla atıf 1991-2000 yılları arasında verilen kararlarda yapılmıştır. Kanunilik, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerine yapılan atıf sayısında ise yıllar içinde istikrarlı bir artış gözlemlenmektedir.

Sosyal devlet ilkesi özelinde bakıldığında, son on yıldır Anayasa Mahkemesinin kararlarında yerinin son derece azaldığı görülmektedir. Tablo 11'e bakıldığında dikkat çeken bir diğer husus; ölçülülük ilkesi daha önceki dönemlerde Anayasa Mahkemesi kararlarında yer almazken, 2011-2021 döneminde 19 kez yer almıştır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin artık ölçülülük ilkesine de önem atfetmeye başladığı söylenebilir.

Tablo 12: Başvuru Yolu Norm Denetimi Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerinin Dönemlere Göre Seyri

Yıllar İlkeler	1982-1990	1991-2000	2001-2010	2011-2021
Belirlilik İlkesi	2	1	11	42
Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	7	8	24	16
Kıyas Yasağı İlkesi	0	0	1	0
Öngörülebilirlik İlkesi	0	0	5	18

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 12'de hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinin yıllara göre seyri gösterilmiştir. Tabloya bakıldığında, son dönemlerde belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin Anayasa Mahkemesi kararlarındaki yeri dikkat çekici bir şekilde arttığı görülmektedir. Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi görece istikrarlı bir seyir izlerken, kıyas yasağı ilkesi sadece 2001-2010 döneminde bir kez Anayasa Mahkemesi kararlarında yer bulabilmiştir.

3.6.2.2. Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarının Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde İçerik Analizi

Başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda bulgularda birtakım değişiklikler ortaya çıkmaktadır. Analize konu edilen, başvuru yolu bireysel başvuru olan toplam 56 Anayasa Mahkemesi kararı incelenmiştir.

Bireysel başvuru yolunda en sık kullanılan kelimeler, norm denetimi yolundakilere kıyasla değişiklikler göstermektedir. Aşağıda başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında en çok geçen kelimelerin dökümü gösterilmiştir.



Şekil 12: Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Çok Geçen Kelimelerin Bulut Dökümü

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 12’deki bulut dökümünden çıkan sonuca göre; başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında en sık kullanılan kelime yine “vergi” olmuştur. Norm denetimi yolundan farklı olarak; “mülkiyet” kelimesinin ön plana çıktığı görülmektedir. Keza bireysel başvuru yoluyla yapılan incelemelerde Anayasa Mahkemesi

vergilendirme ile mülkiyet hakkına yönelik yapılan müdahalenin hukuka uygunluğunu incelemektedir.

Vergilendirme ilkeleri çerçevesinden bakıldığında ise hukuki güvenlik, hukuk devleti, belirlilik ve öngörülebilirlik gibi Vergi Hukuku'na tabi olan genel ilkelerin daha ön planda olduğu görülmektedir. Kelime bulutunun tabloya dökümü aşağıdaki gibidir:

Tablo 13: Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında En Sık Geçen Kelimeler

Kelime	Tekrar Sayısı
Vergi	513
Kanun	383
Mülkiyet	310
Belirlilik	283
Hakkına	258
Hukuki	248
Müdahalenin	225
Anayasa	194
İlkesi	179
Öngörülebilir	172

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 13'de görüleceği üzere, başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında daha çok Vergi Hukuku'na tabi olan genel ilkeleri işaret eden belirlilik, hukuki güvenlik, öngörülebilirlik gibi kelimeler daha sık kullanılmıştır.

Sık geçen kelimeler metin içeriği ile ilgili fikir vermektedir. Ancak daha doğru bulgular elde edebilmek için analizi derinleştirmek gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda, bireysel başvuru yolu ile incelenen 56 Anayasa Mahkemesi kararının kaç tanesinde hangi vergilendirme ilkesinin geçtiği gösterilmiştir.

Tablo 14: Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olduğunda Vergilendirme İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararları Sayısı

İlkeler	İlkenin Geçtiği Karar Sayısı	Toplam Karar Sayısına Oranı (%)
Hukuki Güvenlik İlkesi	43	77
Verginin Kanuniliği İlkesi	42	75
Ölçülülük İlkesi	28	50
Hukuk Devleti İlkesi	20	36
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	6	11
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi	6	11
Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	5	9
Verginin Genelliği İlkesi	4	7
Eşitlik İlkesi	3	5
Sosyal Devlet İlkesi	3	5

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Başvuru yolu bireysel başvuru olan toplam 56 Anayasa Mahkemesi kararının 43 tanesinde hukuki güvenlik ilkesine, 42 tanesinde kanunilik ilkesine ve 28 tanesinde ölçülülük ilkesine yer verildiği tablo 14’de görülmektedir. Bu üç ilkenin, incelenen kararların yarısından fazlasında yer bulması Anayasa Mahkemesinin bu ilkelere verdiği önemin göstergesi olabilir.

Başvuru yolu değiştiğinde kanunilik ilkesinin yeri değişmezken, hukuki güvenlik ilkesi en üst sırada yerini almıştır. Dikkat çekici bir diğer değişim ise başvuru yolu norm denetimi olan kararlarda ölçülülük ilkesinin geçtiği karar sayısı %10 iken, başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda bu oran %50’ye yükselmiştir.

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinin kaç kararda geçtiği aşağıdaki tabloda ayrıca gösterilmiştir.

Tablo 15: Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olduğunda Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkelerinin Geçtiği Anayasa Mahkemesi Kararları Sayısı

İlkeler	İlkenin Geçtiği Karar Sayısı	Toplam Karar Sayısına Oranı (%)
Belirlilik İlkesi	41	73
Öngörülebilirlik İlkesi	40	71
Kıyas Yasağı İlkesi	6	11
Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	1	2

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri özelinde incelendiğinde belirlilik ilkesinin 41, öngörülebilirlik ilkesinin 40, kıyas yasağı ilkesinin 1, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesinin ise 1 kararda geçtiği tablo 15’te görülmektedir. Başvuru yolundaki değişim belirlilik ilkesinin yerinde herhangi bir değişime neden olmazken öngörülebilirlik ilkesi ile kıyas yasağı ilkesinin geçtiği karar sayısı artmış, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesinin geçtiği karar sayısı ise azalmıştır.

Bu tablodan, başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden olan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri Anayasa Mahkemesi tarafından diğer ilkelere göre daha fazla öneme sahip olduğu yorumuna ulaşılabilir.

Yukarıdaki tablolarda hangi ilkelerin kaç kararda yer aldığı gösterilmiştir. Bu veriler Anayasa Mahkemesinin kararlara verdiği önemin bir göstergesi olabilir. Ancak daha doğru sonuçlara ulaşabilmek adına kararların detaylı incelenerek hangi ilkenin kaç kez tekrar ettiği bilgisine ulaşmak gerekir.

Tablo 16: Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine Yapılan Atıf Sayısı

İlkeler	İlkeye Yapılan Atıf Sayısı
Verginin Kanuniliği İlkesi	242
Hukuki Güvenlik İlkesi	235
Ölçülülük İlkesi	72
Hukuk Devleti İlkesi	35
Eşitlik İlkesi	21
Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	8
Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılım İlkesi	6
Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	5
Verginin Genelliği İlkesi	4
Sosyal Devlet İlkesi	3

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 16’da başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkelerine yapılan atıf sayıları gösterilmiştir. Tablodan görüleceği üzere kanunilik, hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkeleri kararlarda en çok atıf yapılan ilkelerdir.

Tablo 14’de başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında hangi vergilendirme ilkelerinin kaç kararda geçtiği gösterilmiştir. Tablo 14 ve tablo 16’da yer alan veriler birlikte değerlendirildiğinde; bulgular birbirini destekler niteliktedir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yoluyla ele aldığı vergi konulu davalarda kanunilik, hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkelerine önem verdiği yorumu güçlendirilmiştir.

Tablo 17: Başvuru Yolu Bireysel Başvuru Olan Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesine Yapılan Atıf Sayısı

İlkeler	İlkeye Yapılan Atıf Sayısı
Öngörülebilirlik İlkesi	164
Belirlilik İlkesi	146
Kıyas Yasağı İlkesi	6
Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesi	1

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 17’de hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerine, başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında kaç kez atıf yapıldığı gösterilmiştir. Tablo 15’te ise hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinin geçtiği karar sayısı sıralanmıştır. Tablo 15 ve tablo 17’de yer alan veriler birlikte değerlendirildiğinde; verilerin birbirini desteklemektedir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yoluyla ele aldığı vergi konulu kararlarda, hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri özelinde belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine önem verdiği yorumu desteklenmiştir.

3.6.3. Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkelerine İlişkin Referans Dökümleri

NVivo 12 nitel analiz programına yüklenen metinler kodlandıktan sonra referans dökümü çıkartılabilir. Referans dökümü, analiz edilen Anayasa Mahkemesi kararlarında kullanılan hukuki dili göstermesinin yanı sıra, vergilendirme ilkelerin birbiri ile ilişkilerini de ortaya koymakta yardımcı olmaktadır (Ekeryılmaz, 2019: 69). Anayasa Mahkemesi kararları gibi önemli hukuki metinlerde bir kelimenin yerinin farklılığı hatta bir noktalama işaretinin dahi farklı anlamlara sebebiyet verebileceği göz önüne alındığında mahkeme kararlarında kullanılan hukuki dilin ve kelimelerin özenle seçilmesi gerekmektedir. Bahse konu özenli hukuki dilin kullanımı, referans dökümlerine dayanarak yorum yapılmasını kolaylaştırmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararları irdelenirken başvuru yoluna göre kullanılan hukuki dilin farklılık gösterdiği gözlemlenmiştir. Bu nedenle, başvuru yoluna göre kararlar ayrı ayrı tasniflenmiştir. İlgili kararlar okunurken vergilendirme ilkelerinin özenle tanıtıldığı ve

diğer ilke ya da olgularla ilişkilendirildiği bölümler seçilerek çalışmanın ek kısmındaki tablolarda döküm halinde sunulmuştur. Bu tablolarda yer alan kararlara ilişkin değerlendirmeler aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

3.6.3.1. Verginin Kanuniliği İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında verginin yasallığı ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-1’de yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Yüksek Mahkeme, bu ilkenin uzun ve tarihi demokratik mücadeleler sonucu anayasalarda yerini almış temel bir ilke olduğu görüşündedir.³⁵ Anayasa Mahkemesi, vergilendirme alanında kanunilik ilkesini olası keyfi birtakım uygulamaların karşısında alınacak ilk önlem olarak nitelendirmektedir.³⁶ Ayrıca sadece keyfi uygulamaların değil, vergilendirmede adaletin, vergi sisteminde istikrarın ve düzenin sağlanmasında da kanunilik ilkesinin önemi vurgulanmaktadır.³⁷

Literatürde sıklıkla tartışma konusu olan yürütme organına vergi alanında düzenleme yapabilme yetkisi Anayasa Mahkemesinin bazı kararında yer almaktadır. Anayasa Mahkemesine göre verginin yasallığı gereği, vergilendirmede esas yetkili yasama organıdır.³⁸ Anayasa’nın 73. Maddesiyle yürütme organına birtakım sınırlı yetkiler verilmiştir. Ancak bu yetkiler tamamen ilgili madde yazan alanlarla sınırlıdır. Buna göre yürütme organı kendisine tanınan yetkiyi aşarak verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açmamalıdır.

Yüksek Mahkeme, yürütme organının vergisel düzenlemeleri kanunun belirttiği sınırlar içinde kalmak koşuluyla kullanmasında bir sakınca görmemektedir. Ancak kanunun belirttiği sınırlar dışına taşarak yürütme organı yetkisinin genişletilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olarak değerlendirilmektedir. Örneğin yürütme organına vergi oranları üzerinde değişiklik yapma yetkisi kanun ile tanınmış iken vergi cezaları hakkında böyle bir yetkiden söz edilememektedir. Anayasa Mahkemesi vergi oranları

³⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1995/4, Karar: 1995/28.

³⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/48, Karar: 2003/76.

³⁷ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2002/133, Karar: 2006/91.

³⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2001/36, Karar: 2003/3.

için tanınan bu yetkinin genişletilerek vergi cezaları için de uygulanmasını Anayasa'ya aykırı görmüştür.³⁹

Literatürde tartışma konusu olan bir diğer konu ise; yürütme organı tarafından vergi oranlarının sıfıra kadar indirebilmesi yetkisidir. Bu konu, Anayasa Mahkemesi yargıçlarının dahi üzerinde uzlaşmadığı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi konusu Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Mahkemenin konuya ilişkin verdiği kararlarda yürütme organının vergi oranını sıfıra kadar indirmesi oy çokluğuyla Anayasa'ya aykırılık görülmemiştir.⁴⁰ Ancak bu kararlarda azımsanamayacak kadar çok karşıt oy kullanılmış, karşıt oylarda vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi verginin kaldırılması ile aynı sonucu doğurduğu ifade edilmiştir.⁴¹

Karakoç (2013) çalışmasında, vergi oranlarının yürütme organınca sıfıra kadar indirilmesi, verginin tahsil edilememesi ve dolaylı yoldan yürütme organınca verginin kaldırılması anlamına geldiğini, bu durumda Anayasa madde 73'de geçen "vergiler kanun ile kaldırılır" ifadesine aykırı işlem yapıldığını savunarak Anayasa Mahkemesinin karşıt oylarına katılmış olmaktadır.

Yakar & Budak (2013) çalışmalarında vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi hukuki açıdan irdelenmiştir. Çalışmanın sonucunda; vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesiyle önceden tahsil edilen vergilerin tahsilatının durduğu kabul edilmekle birlikte hukuksal olarak yürürlükten kalktığı söylenemeyeceği ifade edilmiştir. Fakat vergi ödevinin sadece maddi ödevlerden oluşmadığı, şekli birtakım vergisel ödevlerin de bulunduğu, vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda şekli vergi ödevlerin ortadan kalkacağı nedeniyle vergi kanunlarından beklenen kamu yararının nispeten ihlal edilmiş sayılacağı savunulmaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesinden beklenen güvenceleri temin edebilmesi için şeklen vergi kanunlarının var olması yeterli görülmemektedir. Bu kanunların keyfiliğe izin vermeyecek biçimde belirliliğe, ulaşılabilirliğe ve öngörülebilirliğe haiz olması gereklidir. Bu hususlar vergi kanunlarının kalitesini yansıtmaktadır.⁴² Anayasa

³⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1986/5, Karar: 1987/7.

⁴⁰ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1986/5, Karar: 1987/7.

⁴¹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2005/73, Karar: 2008/59.

⁴² Anayasa Mahkemesi, Esas: 2021/37, Karar: 2021/63.

Mahkemesi birçok kararında bu noktaya dikkat çekmektedir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, verginin kanuniliği ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır.

Anayasa Mahkemesi verginin kanuniliği ilkesini hukuk devletinin olmazsa olmaz koşulu olarak nitelendirmektedir.⁴³ Nitekim kişi veya kurumların vergisel yükümlülüklerini önceden bilebilmesi hukuk devletinin sağlaması gereken en tabii haklardan biri olarak görülmektedir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi verginin kanuniliği ilkesi ile hukuk devleti ilkesi arasındaki ilişkiye ışık tutmaktadır.



Şekil 13: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Verginin Kanuniliği İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Anayasa Mahkemesine başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda mahkemenin kullandığı hukuki dilde farklılıklar göze çarpmaktadır. Ek-1’de yer alan referans dökümü tablosunun son iki satırında yer verilen kararlarda “mülkiyet hakkı” kavramının ön plana çıktığı görülmektedir.⁴⁴ Bireysel başvuru yoluyla incelediği davalarda Anayasa Mahkemesi, sıklıkla Anayasa’nın 35. Maddesine atıflar yapılmakta ve vergilendirme ile mülkiyet hakkına haksız bir müdahale yapıp yapılmadığını araştırmaktadır.

3.6.3.2. Genellik İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında verginin genelliği ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-2’de yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde Yüksek Mahkeme, bu ilke gereği; belirli kişiler veya kesimler herhangi bir nedenle (dil, din, ırk, cinsiyet vb.) vergisel alan dışında bırakılmamalıdır.⁴⁵ Bu ilke, sınıf farkı gözetilmeksizin mali gücü

⁴³ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1999/51, Karar: 2001/63.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, Başvuru No: 2013/6842, Karar Tarihi: 20.04.2016 ve Anayasa Mahkemesi Kararı, Başvuru No: 2016/3675, Karar Tarihi: 03.11.2020.

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1994/80, Karar: 1995/27.

olan herkesin vergi ödemesini temin etmektedir.⁴⁶ Ancak bazı sosyal, ekonomik veya teknik nedenlerle, kimi grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasının genellik ilkesine aykırılık oluşturmayacağını da altı çizilmiştir.⁴⁷

Anayasa Mahkemesinin genellik ilkesine ilişkin yaptığı açıklamalarda mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin de yer bulduğu görülmektedir. Öyle ki bir kararında⁴⁸ “mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı davranıldığı durumlarda vergide genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılıkta ortaya çıkmakta...” ifadesi geçmektedir. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesinin genellik ilkesi, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri arasında ilişki kurmakta olduğu yorumu çıkarılabilir.



Şekil 14: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Genellik İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.6.3.3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güce göre vergilendirme ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-3'te yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesinin mali güce göre vergilendirme ilkesini, mükelleflerden ödeme gücü fazla olanın az olana kıyasen daha fazla vergi ödemesi şeklinde açıklamaktadır. Bu kıyası yaparken mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önünde tutulması gerektiği de vurgulanmıştır.⁴⁹ Kararlarda vergilendirmede ayırma prensibi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyetler mali güce göre vergilendirmenin araçları olarak sayılmaktadır.⁵⁰

⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1995/4, Karar: 1995/28.

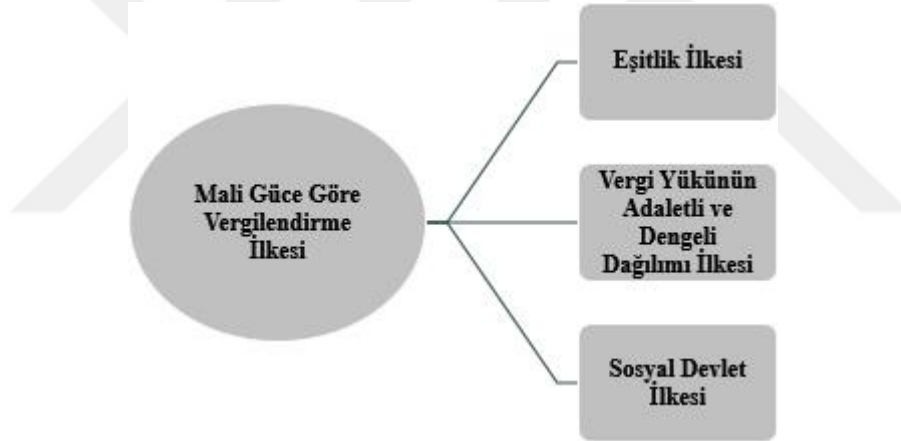
⁴⁷ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1994/80, Karar: 1995/27.

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1994/85, Karar: 1995/32.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1999/51, Karar: 2001/63.

⁵⁰ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1994/84, Karar: 1995/33.

Referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesinin, mali güce göre vergilendirme ilkesini eşitlik, sosyal devlet ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleriyle ilişkilendirdiği görülmektedir. Öyle ki bir kararda⁵¹ geçen “Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.” Şeklindeki ifade mali güce göre vergilendirme ile eşitlik ilkeleri arasındaki ilişkiyi, başka bir kararda⁵² geçen “Anayasa, malî güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür.” Şeklindeki ifade mali güce göre vergilendirme ile sosyal devlet ilkeleri arasındaki ilişkiyi, bir diğer kararda⁵³ geçen “Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke, verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar.” Şeklindeki ifade ise mali güce göre vergilendirme ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koyduğu söylenebilir.



Şekil 15: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Anayasa Mahkemesine başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda mahkemenin kullandığı hukuki dilde “mülkiyet hakkı” kavramı ön plana çıkmaktadır. Ek-3’te yer alan referans dökümü tablosunun son satırındaki örnek kararda⁵⁴ görüleceği üzere

⁵¹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1994/91, Karar: 1995/34.

⁵² Anayasa Mahkemesi, Esas: 1989/6, Karar: 1989/42.

⁵³ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2010/93, Karar: 2012/20.

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/6728 Karar Tarihi: 01.02.2018.

vergilendirmede mali gücün göz önünde bulundurulmasının mülkiyet hakkına müdahalede gerekliliği vurgulanmaktadır.

3.6.3.4. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-4'te yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesiyle ilgili dinamik bir yapıda olduğu; yer ve zamana, toplumsal ve siyasal koşullara göre değişkenlik gösterebileceği kanaatindedir.⁵⁵

Mali güce göre vergilendirme ilkesiyle aynı amacı güden vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, Anayasa Mahkemesinin birçok kararında aynı paragraflar içerisinde birlikte kullanılmaktadır. Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında şu ifadeler geçmektedir: “Malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır.” Yine başka bir kararında⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, talih oyunları oynanan salonlardan vergi tahsil edilmesine yönelik yapılan bir düzenleme için “...Anayasa'da öngörülen malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkelerini gerçekleştirmek amacına yönelik bir düzenlemedir.” İfadesini kullanmıştır.

Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında⁵⁷ ise, Anayasa madde 73'ün ikinci fıkrasında geçen ibareye atıf yaparak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin maliye politikasının sosyal amacı olduğunu tekrarlamaktadır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin, Anayasa madde 73'te olduğu ifade edildiği gibi vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesiyle sosyal devlet ilkesini ilişkilendirildiği söylenebilir.

⁵⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1995/4, Karar: 1995/28.

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1997/51, Karar: 1998/8.

⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/48, Karar: 2003/76.



Şekil 16: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kararlarda dikkat çekilen bir diğer husus ise geçerli nedenlere dayanmayan istisna ve muafiyetlerin vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine hilaf oluşturacağı yönündeki açıklamalardır. Ancak belli koşulların bulunması halinde bu uygulamalara başvurulmasının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine hilaf olmayacağı ifade edilmiştir.⁵⁸

3.6.3.5. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-5'te yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine ayrı bir önem atfedilmediği yorumu çıkarılabilir. Nitekim bu ilkenin geçtiği Anayasa Mahkemesi kararında diğer vergilendirme ilkeleriyle birlikte sıralanmakla ve Anayasa'daki yerine dikkat çekilmekle yetinildiği Ek-5'te yer alan referans dökümü tablosundan görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi bir kararında⁵⁹ verginin fiskal amacını yansıtan verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesinin verginin anonim karşılık olma özelliğini yansıttığını ifade etmektedir. Buna göre vergilerin özel işletmeler gibi belirli, birebir karşılığı olması verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

3.6.3.6. Hukuk Devleti İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa'nın geneline hakim olan ilkelerinden birisi olan hukuk devleti ilkesine ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarından çıkarılan referans dökümü Ek-6'da yer almaktadır.

⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1996/43, Karar: 1998/13.

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2018/135, Karar: 2021/71.

İlgili referans dökümü incelendiğinde; Yüksek Mahkeme, pek çok kararında hukuk devleti ilkesini devletin icra ettiği tüm eylem ve işlemlerinin hukuk düzenine uygun olması şeklinde yorumlamaktadır.⁶⁰

Referans dökümünde dikkat çeken bir diğer husus; Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan ilkelere aykırı düzenlemelere Anayasa Mahkemesinin hukuk devleti ilkesi penceresinden de baktığı görülmektedir. Örneğin, bir kararında⁶¹ ödeme gücünü aşan bir vergilendirme mali güce göre vergilendirme ilkesinin yanı sıra hukuk devleti ilkesi yönünden de değerlendirilmiştir. Yine bir başka kararda⁶² aynı hayat standardında olanların aynı, farklı hayat standardında olanların farklı vergilendirilmesi hem Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan ilkeleri hem de hukuk devleti ilkesi açısından ele alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarında bulunması gereken özellikleri sıralarken hukuk devletine doğrudan ve hukuki güvenlik ilkelerine ise dolaylı atıflar yapmaktadır. Örneğin, zamanaşımını durduran ve kesen nedenler konusundaki verdiği bir kararda⁶³ kanun maddelerinin açık, belirli, öngörülebilir ve keyfiliğe izin vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda hukuk devleti ilkesi ile hukuki güvenlik, belirlilik, öngörülebilirlik ve kanunilik ilkeleri arasında ilişki kurulduğu söylenebilir.



Şekil 17: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Anayasa Mahkemesine başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda mahkemenin kullandığı hukuki dilde “mülkiyet hakkı” kavramı ön plana çıkmaktadır. Örneğin, ek-6’da

⁶⁰ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1991/7, Karar: 1991/43.

⁶¹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1995/6, Karar: 1995/29.

⁶² Anayasa Mahkemesi, Esas: 2001/375, Karar: 2003/61.

⁶³ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2014/109, Karar Tarihi: 20.09.2017.

yer alan referans dökümü tablosunun son satırında yer alan 2015/941 numaralı kararda vergilendirmeye yapılacak mülkiyet hakkına müdahalenin belirli ve öngörülebilir olmasının hukuk devleti olmanın bir gereği olduğu ifade edilmiştir.

3.6.3.7. Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuki güvenlik ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-7’de yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesi Vergi Hukuku’nda hukuki güvenlik ilkesini, mükelleflerin maddi alanına vergilendirme aracılığıyla yapılacak müdahaleleri önceden öngörmeleri ve davranışlarını bu doğrultuda şekillendirmelerini temin eden ilke olarak tarif etmektedir.⁶⁴

Anayasa Mahkemesi hukuki güvenlik ilkesine yönelik açıklamalarda bulunurken bu ilkenin alt ilkelerine de atıfta bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin tesis edilebilmesi için belirlilik, öngörülebilirlik ve kanunların geçmişe yürümemesi ilkelerinin gerekliliği sıklıkla vurgulanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, kanunların geçmişe yürümemesi ile ilgili verilen kararlarda⁶⁵, hukuk güvenliği ilkesinin bir gereği olarak kanunların geçmişe yürütülmemesinin gerekliliğine karşın, mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmayacak ve mükelleflerin lehine olacak düzenlemelerle kanunların geçmişe yürütülmesinin hukuksal güvenlik ilkesine aykırılık oluşturmayacağı kanaatindedir.

Hukuki güvenlik ilkesi Anayasa Mahkemesi tarafından hukuk devletinin gereklerinden biri olarak görülmektedir. Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarının belirli ve öngörülebilir nitelikte olmamasının verginin yasallığı ve hukuk devletinin gerektirdiği hukuk güvenliği ilkeleriyle bağdaşmayacağını düşünmektedir.⁶⁶ Dolayısıyla Yüksek Mahkeme kararlarında hukuki güvenlik ilkesi ile hukuk devleti ve kanunilik ilkesi arasındaki ilişkiye dikkat çekilmektedir.

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2010/93, Karar: 2012/20.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1989/6, Karar: 1989/42.

⁶⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2005/73, Karar: 2008/59.



Şekil 18: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Belirlilik ilkesine ilişkin referans dökümünün değerlendirilmesi: Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden birisi olan belirlilik ilkesi, Anayasa'nın geneline hakim olan, sadece yasal anlamda değil daha geniş olarak hukuki belirliliği ifade eden önemli bir ilkedir. Belirlilik ilkesi Vergi Hukuku özelinde ayrı bir öneme sahiptir.

Anayasa Mahkemesi kararlarında belirlilik ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-8'de yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesinin vergilendirmede belirlilik ilkesini; kuralların gerek mükellefler gerekse idare için belirli ve kesin olması, mevcut şartlar altında yapacakları işlemlerin ne sonuçlar doğurabileceğinin bilinmesi gerektiği şeklinde açıkladığı görülmektedir.⁶⁷



Şekil 19: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Belirlilik İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesinin vergilendirme alanında belirlilik ilkesi ile hukuk devleti, hukuki güvenlik, kanunilik ve öngörülebilirlik

⁶⁷ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2006/124, Karar: 2009/146.

ilkelerini ilişkilendirdiği söylenebilir. Öyle ki verdiği kararlarda bu ilkeler aynı satırlarda, yan yana yer almaktadır.

Ek-8’de yer alan referans dökümü tablosunun son iki satırında yer alan 2015/12721 ve 2015/12767 numaralı Anayasa Mahkemesi kararlarında görüleceği üzere, başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda mahkemenin kullandığı hukuki dilde “mülkiyet hakkı” kavramı ön plana çıkmaktadır. Nitekim bu kararda vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunurken belirlilik ölçütünün göz önünde bulundurulması gerekliliğine dikkat çekilmektedir.

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesine ilişkin referans dökümünün değerlendirilmesi: Anayasa’nın geneline hakim olan ve anayasal dayanağını Anayasa’nın 38. Maddesinde geçen “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz.” Hükmünden alan kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur.

Anayasa Mahkemesi kararlarında kanunların geçmişe yürümezliği ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-9’da yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesi, Vergi Hukuku alanında kanunların geçmişe yürümezliği ilkesini ele alırken iki ölçüt üzerinde durmaktadır. Bunlardan ilki, kanunların gerçek anlamda geçmişe yürüyüp yürümediğidir. Şayet gerçek anlamda bir geçmişe yürüme varsa Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeyi hukuka aykırı görürken gerçek olmayan geçmişe yürüme olması halinde Anayasa’ya aykırı görmemektedir. İkinci ölçüt ise geçmişe yürümenin mükelleflerin lehine olup olmadığıdır. Kanunlar geçmişe yürütüldüğünde mükellefler lehine sonuçlar doğarsa -vergi borçlarının terkin edilmesi gibi- Anayasa Mahkemesi bunda hukuka aykırılık görmemektedir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda; Vergi Hukuku’nda kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi katı bir kural olarak uygulanmadığı çıkarımı yapılabilir. Keza Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında, bu kuralın katı bir şekilde uygulanmaması sonucu geçmişe yürütülen bazı vergi yasalarına örnekler vermiştir.⁶⁸

Öngörülebilirlik ilkesine ilişkin referans dökümünün değerlendirilmesi: Anayasa Mahkemesi kararlarında belirlilik ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-10’da yer

⁶⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1989/6, Karar: 1989/42.

almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Yüksek Mahkemeye göre kanunlar, bir işlemin, işlemle ilgili olan tüm taraflar açısından hangi sonuçlara sebebiyet verebileceğini makul düzeyde öngörmelerine olanacak tanıyacak şekilde düzenlenmelidir. Böylece taraflar keyfi veyahut öngöremeyecekleri müdahalelerden korunacaktır.⁶⁹

Anayasa Mahkemesi kararlarında defaatle vurgulandığı üzere temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran kanunların şekli olarak var olması yeterli değildir.⁷⁰ Bu kanunların öngörülebilirlik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Yani öngörülebilirlik ilkesi vergi kanunlarının kalitesini yansıtan unsurlardan birisidir. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi kararlarında verginin kanuniliği, hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkeleri ilişkilendirdiği söylenebilir.



Şekil 20: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Öngörülebilirlik İlkesi İle İlişkili Olan İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Anayasa Mahkemesine başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda mahkemenin kullandığı hukuki dilde “mülkiyet hakkı” kavramı öne çıkma ve Anayasa’nın 35. Maddesine atıf yapılmaktadır. Örneğin, ek-10’da yer alan referans dökümü tablosunda yer alan 2013/3241 numaralı kararda vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin öngörülemez olması durumunda mülkiyet hakkının ihlaline karar verileceği vurgulanmaktadır.

2013/6842 numaralı kararda ise yüksek mahkemeler arasında kabul edilebilir sebeplere dayanmayan karar farklılıkları öngörülebilirlik ilkesini zedelediği ifade edilmiştir. İçtihat yaratma görevi bulunan bu mahkemelerin birbiriyle çelişen kararlar ortaya koyması hukuk devletinde görülmemesi gereken hadiselerden biridir.

⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2006/61, Karar: 2007/91.

⁷⁰ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2019/106, Karar: 2019/100.

3.6.3.8. Sosyal Devlet İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında sosyal devlet ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-11’de yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa’nın 2. Maddesinden dayanağını alan ve genel bir ilke olan sosyal devlet ilkesi, vergilendirme özelinde daha somut bir biçimde dile getirilmiştir.⁷¹

Referans dökümündeki örnek kararlara bakıldığında; Anayasa Mahkemesinin sosyal devlet ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri arasında ilişki kurduğu söylenebilir. Nitekim kararlarda, mali gücü esas almayan vergilendirmelerin sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir.⁷² Ayrıca uygulanacak vergi politikalarının adaletli ve dengeli dağılımı sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olduğu Anayasa Mahkemesi kararlarında geçmektedir.⁷³



Şekil 21: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Sosyal Devlet İlkesi İle İlişkilendirilen İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.6.3.9. Eşitlik İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi kararlarında eşitlik ilkesine ilişkin referans dökümü Ek-12’de yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesine göre eşitlik ilkesi gereği, aynı hukuksal durumlar aynı, farklı hukuksal durumlar farklı normlara tabi tutulmalıdır.⁷⁴ Aksi halde eşitlik ilkesine aykırılık ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, eşitlik ilkesi yönünden incelemede bulunurken öncelikle davaya konu kişilerin aynı hukuksal durumda olup olmadığını tespit etmektedir.

⁷¹ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/941, Tarih: 25.10.2018.

⁷² Anayasa Mahkemesi, Esas: 1991/7, Karar: 1991/43.

⁷³ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1992/29, Karar: 1993/23.

⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2013/41, Karar: 2013/124.

Anayasa Mahkemesi, vergilendirmede özelinde eşitliği mali güç ölçütü üzerinden test etmektedir. Öyle ki mali güç düzeyi aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınarak eşitlik ilkesinin tesis edileceğini ifade etmektedir.⁷⁵ Dolayısıyla eşitlik ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesi arasında ilişkiye dikkat çekilmektedir. Ancak genellik ilkesinde olduğu gibi, kamu yararı, ekonomik, mali, sosyal veya vergi tekniğinin gerekleri gibi nedenlerle bazı kişilerin farklı hukuki muameleye tabi tutulmalarının eşitlik ilkesine aykırı olmayacağını da altı çizilerek eşitlik ilkesi esnetilmektedir.⁷⁶



Şekil 22: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik İlkesi İle İlişkili Olan İlkeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek-12’de yer alan referans dökümü tablosunun son satırında Anayasa Mahkemesine başvuru yolu bireysel başvuru olan örnek bir karara yer verilmiştir. Bu karardan⁷⁷ görüleceği üzere, bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi “ayrımcılık yasağı” kavramı üzerinde durmaktadır. Anayasa’nın 10. Maddesinde doğrudan ayrımcılık yasağı ifadesi geçmemesine rağmen Anayasa Mahkemesini eşitlik ilkesini ayrımcılık yasağını da kapsadığı görüşünü benimsemektedir.

3.6.3.10. Ölçülülük İlkesine İlişkin Referans Dökümünün Değerlendirilmesi

Ölçülülük ilkesi Anayasa’nın 13. Maddesiyle anayasal olarak güvence altına alınmıştır. İlgili maddede temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmaksızın yapılan sınırlamaların ölçülülük prensibine aykırı olamayacağı ifade edilmiştir. Vergilendirmeye mülkiyet hakkına yani temel hak ve özgürlüklere bir sınırlama getirmektedir. Bu sınırlamanın mülkiyet hakkının özüne dokunup dokunmadığı, müdahalenin meşruluğu bakımından önem arz etmektedir.

⁷⁵ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2003/48, Karar: 2003/76.

⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas: 1996/5, Karar: 1996/26.

⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/6728, Karar Tarihi: 01.02.2018.

Anayasa Mahkemesi kararlarında ölçülülük ilkesine ilişkin referans dökümü ek-13'te yer almaktadır. İlgili referans dökümü incelendiğinde; Anayasa Mahkemesine göre yasal önlemlerin sınırlama amacına ulaşması noktasında ölçülülük ilkesi, demokratik toplum düzeninde zorunluluk arz eden bir ilkedir.⁷⁸ Yasal önlemlerle mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların da hakkın özüne dokunulmadan, müdahalenin ancak kamu yararına bağlı olarak ve ölçülülük ilkesine uygun düzenlenmiş kanunlarla mümkün olabileceği ifade edilmiştir.⁷⁹

Ölçülülük ilkesi, Anayasa Mahkemesi kararlarında son on yılda görülmeye başlamış olmasına rağmen kökeni eskiye dayanan bazı vergilendirme ilkelerinden daha sık kararlarda yerini almaya başlamıştır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin son dönemlerde önem verdiği vergilendirme ilkeleri arasında ölçülülük ilkesinin de yer aldığı söylenebilir.

3.7. Genel Değerlendirme

Çalışmanın üçüncü bölümünde NVivo 12 nitel analiz programı kullanılarak Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkelerinin yeri incelenmiştir. Öncelikle vergilendirme ilkelerine atıf yapılan Anayasa Mahkemesi kararları seçilerek programa yüklenmiştir. Daha sonra kod olarak belirlenen vergilendirme ilkeleri kapsamında ilgili kararlar kodlanmıştır. Yüklenen tüm kararlara ilişkin kodlama işlemi tamamlandıktan sonra veriler elde edilerek yorumlanmıştır.

İlk olarak yapılan içerik analizinde kelime bulutu oluşturulmuştur. Oluşturulan kelime bulutu vergilendirme ilkelerini simgeleyen kelimeler çerçevesinden incelendiğinde; “eşitlik, mali güce göre vergilendirme, belirlilik, öngörülebilirlik ve hukuk devleti” kelimeleri göze çarpmaktadır. İlk etapta bu ilkelerin Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla geçtiği yorumu çıkarılabilir. Ancak bazı ilkelerin kelime kökünün de farklı bir anlam ifade etmesi ve o ilkelerin farklı isimler altında kararda geçiyor olması bu verilerin yanıltıcı olma ihtimalini güçlendirmektedir. Bu nedenle analiz derinleştirilerek hangi ilkenin kaç kararda geçtiği ve kaç kez tekrar ettiği incelenmiştir. İnceleme sonucu verginin kanuniliği ilkesi Anayasa Mahkemesinin en çok atıf yaptığı ilke olurken

⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2014/171, Karar: 2015/41.

⁷⁹ Anayasa Mahkemesi, Esas: 2013/66, Karar: 2014/19.

sırasıyla hukuki güvenlik, mali güce göre vergilendirme ve hukuk devleti ilkeleri en çok atıf yapılan ilkeler arasında yerini almıştır.

NVivo 12 nitel analiz programından elde edilen veriler yorumlanırken başvuru yoluna göre Anayasa Mahkemesi kararlarında öne çıkan vergilendirme ilkelerinde farklılıklar olduğu dikkat çekmiştir. Bu nedenle yüklenen kararlar başvuru yoluna göre norm denetimi ve bireysel başvuru olmak üzere tasniflenerek incelenmiştir. Yapılan bu inceleme sonucu; başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında, en fazla yer bulan vergilendirme ilkesi mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Ayrıca verginin kanuniliği ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri öne çıkmaktadır. Dolayısıyla başvuru yolu norm denetimi olduğunda kaynağını Anayasa madde 73'ten alan vergilendirme ilkelerinin öne çıktığı söylenebilir.

Başvuru yolu norm denetimi olan 92 adet Anayasa Mahkemesi kararlarından 7 tanesi 1982-1990, 21 tanesi 1991-2000, 23 tanesi 2001-2010, 41 tanesi ise 2011-2021 dönemlerine aittir. En fazla karar sayısı 2011-2021 döneminde olmasına karşın kanunilik, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi haricindeki ilkeler en fazla 1991-2000 yılları arasında kararlarda yer bulmuştur. Kanunilik, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerine yapılan atıf sayısında ise yıllar içinde istikrarlı bir artış gözlemlenmektedir. Sosyal devlet ilkesi özelinde bakıldığında, son on yıldır Anayasa Mahkemesi kararlarındaki yeri son derece azaldığı görülmektedir. Dikkat çeken bir diğer husus; ölçülülük ilkesi daha önceki dönemlerde Anayasa Mahkemesi kararlarında yer almazken, 2011-2021 döneminde 19 kez yer almıştır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin artık ölçülülük ilkesine de önem atfetmeye başladığı söylenebilir.

Başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında ise verginin kanuniliği ilkesi hariç olmak üzere daha çok Anayasa'nın diğer hükümlerinde yer alan genel ilkelerin ön plana çıktığı görülmektedir. Kanunilik ilkesi, kaynağını Anayasa madde 73'ten almakla birlikte genel ilkeler olan hukuk devleti, hukuki güvenlik ve ölçülülük gibi genel ilkelerle sıkı ilişki içindedir. Hatta kanunilik ilkesini hukuki güvenlik ilkesinin vergiye özel düzenlenmiş hali şeklinde nitelendirmek mümkündür. Bu nedenle genel ilkelerle birlikte kararlarda sıklıkla tekrarlanması doğal karşılanabilir.

Anayasa Mahkemesinin kararlarında vergilendirme ilkelerine yer verirken kullandığı hukuki dili, vergilendirme ilkelerinin birbiriyle olan ilişkilerini ve başvuru yolu

değiştğinde kullanılan hukuki dilde farklılıklar olup olmadığını ortaya koymak maksadıyla her bir ilke için ayrı ayrı referans dökümleri alınmıştır. Referans dökümlerinden görülmektedir ki; başvuru yolu değiştğinde Anayasa Mahkemesi tarafından kullanılan hukuki dilin farklılık göstermektedir. Bireysel başvuru yoluyla verilen kararlarda “mülkiyet hakkı” kavramı ön plana çıkmaktadır. Bunun yanı sıra Anayasa Mahkemesi bazı vergilendirme ilkeleri arasında ilişki kurduğu ortaya çıkarılmıştır. Aşağıdaki tabloda, her vergilendirme ilkesinin altında Anayasa Mahkemesinin ilişkilendirdiği vergilendirme ilkeleri sıralanmıştır:

Tablo 18: Anayasa’nın 73. Maddesinde Yer Alan ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında İlişkilendirilen Vergilendirme İlkeleri

Verginin Kanuniliği İlkesi	Verginin Genelliği İlkesi	Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	Vergi Yülünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi
Hukuk Devleti İlkesi	Eşitlik İlkesi	Eşitlik İlkesi	Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi
Hukuki Güvenlik İlkesi	Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	Vergi Yülünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	
Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri		Sosyal Devlet İlkesi	

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 19: Anayasa Mahkemesi Kararlarında İlişkilendirilen Vergi Hukuku’na Hakim Olan Genel İlkeler

Hukuk Devleti İlkesi	Sosyal Devlet İlkesi	Eşitlik İlkesi	Hukuki Güvenlik İlkesi	Ölçülülük İlkesi
Verginin Kanuniliği İlkesi	Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	Verginin Kanuniliği İlkesi	Hukuk Devleti İlkesi
Hukuki Güvenlik İlkesi	Vergi Yülünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	Verginin Genelliği İlkesi	Hukuk Devleti İlkesi	Ölçülülük İlkesinin Alt İlkeleri
Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri			Hukuki Güvenlik İlkesinin Alt İlkeleri	

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur..

Tablo 18 ve 19’da özet şeklinde Anayasa Mahkemesi kararlarında birbirleriyle ilişkilendirilen vergilendirme ilkeleri sıralanmıştır. Yüksek Mahkeme vergilendirme ilkeleri arasında ilişki kurarken kimi zaman ilkeleri birbirinin tamamlayıcısı olarak görürken kimi zaman bir ilkenin var olması için diğer ilişkili ilkelerin de var olması gerektiğini ifade etmektedir. Kısaca, gerek Anayasa madde 73’te bulunan gerekse genel nitelikteki ilkeler birbirinden ayrı gibi görünse de çoğu zaman aynı amaca hizmet eden ve birbirini tamamlayan ya da destekleyen ilkeler bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır.

SONUÇ

Devletler kamusal hizmetleri sunulabilmesi için ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara erişebilmesi için vergilendirme yetkisiyle donatılmıştır. Devletin hakimiyet gücünü kullanarak ülkesi sınırları içerisinde vergi toplayabilme hakkını gösteren hukuki ve fiili güç olan vergilendirme yetkisinin sınırlarlarının neler olması gerektiği verginin kendisi kadar eski bir tartışma konusudur.

Toplumsal ayaklanmalarla devletin sınırsız vergilendirme gücü kısıtlanmaya, vergilendirmenin birtakım ilkelere bağlı tutulmaya yönelik baskılar ortaya çıkmıştır. Yönetenler ve yöneticiler arasındaki bu tarihsel mücadele sonucunda vergilendirmenin birtakım kaidelere bağlı tutulacağı anayasalarla güvence altına alınmıştır.

Vergilendirme yetkisinin hangi ilkelere tabi tutulacağı geçmişten günümüze güncelliğini koruyan bir tartışma konusudur. Dolayısıyla gelişen ve değişen dünyaya paralel olarak vergilendirme ilkelerinden beklenen güvenceler de değişmiş, çeşitli isimlerde çeşitli güvenceler temin eden vergilendirme ilkeleri geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın konusunu teşkil eden vergilendirme ilkeleri, vergilendirme yetkisi ile doğrudan ilişkilidir. Nitekim vergilendirme ilkelerine vergilendirme yetkisini sınırlandıran etmenlerden birisidir. Bu nedenle öncelikle çalışmanın birinci bölümünde vergilendirme yetkisine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Vergilendirme yetkisine ilişkin açıklamalara müteakip çalışmanın ikinci bölümünde anayasal vergilendirme ilkeleri teker teker açıklanmıştır.

Türkiye’de vergilendirme ilkeleri anayasal dayanağını, başta 1982 Anayasası’nın 73. Maddesi olmak üzere, Anayasa’nın geneline hakim olan çeşitli maddelerden almaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada vergilendirme yetkileri açıklanırken anayasal dayanağını 1982 Anayasası madde 73’ten alan ilkeler ve genel ilkeler olmak üzere ikili ayrıma gidilmiştir.

Vergilendirme yetkisine getirilmiş en önemli sınırlama verginin halkın temsilcileri tarafından konulup kaldırılabilceğini ifade eden verginin kanuniliği ilkesidir. Verginin kanuniliği ilkesi ile dolaylı olarak da olsa toplumun kendi vergilerini kendileri belirleme yetkisine sahip olmuştur. Bunun yanı sıra vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi için

mali güce göre vergilendirme, eşitlik, genellik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi ilkeler de zaman içerisinde anayasalarda yerini almıştır.

Vergi yasaları düzenlenirken ve vergi idareleri işlem tesis ederken bu ilkelere uymak zorundadır. Ancak kimi zaman vergilendirme ilkelerinin birbiriyle çatışan amaçlar barındırması, kimi zaman ise yasama ya da yürütme organınca vergilendirme ilkelerinin göz ardı edilmesi nedenleriyle vergilendirme ilkeleri zedelenebilmektedir. Bu durumda vergi uyuşmazlığı sorunu baş göstermektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü; idari yollar, yargısal yollar ya da alternatif yollardan geçmektedir. Bu çalışmanın ana konusu; vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulduğu yargısal yollardan birisi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında yer bulan vergilendirme ilkelerini incelemektir. Bu nedenle çalışmanın birinci bölümünde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları anlatılmıştır. Anayasa Mahkemesi vergilendirme ilkelerine aykırı bir işlem söz konusu olması durumunda ilgili düzenlemeyi yargısal denetimine tabi tutulacaktır. Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı ve içtihat niteliğinde açıklamalar içermesi nedeniyle Anayasa yargısının Vergi Hukuku için önemini ve gerekliliği açık bir gerçektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; NVivo 12 nitel analiz programı kullanılarak Anayasa Mahkemesi kararları vergilendirme ilkeleri çerçevesinde incelenmiştir. Bu kapsamda; norm denetimi yoluyla 92, bireysel başvuru yoluyla 56 olmak üzere toplam 148 tane Anayasa Mahkemesi kararı NVivo 12 nitel analiz programına yüklenmiştir. Öncelikle 148 tane kararın tamamı bir bütün halinde incelenmiştir. İnceleme esnasında Anayasa Mahkemesine başvuru yoluna göre öne çıkan vergilendirme ilkelerinde ve mahkemenin kullandığı hukuki dilde farklılıklar görülmüştür. Bu nedenle bir sonraki bölümde Anayasa Mahkemesi kararları başvuru yoluna göre ayrı ayrı incelenme gereği duyulmuştur. Yapılan incelemeler sonucu aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararlarında öne çıkan vergilendirme ilkelerini tespit etmek maksadıyla ilk olarak, 148 kararın tamamı NVivo 12 nitel analiz programına yüklenerek kararda en sık geçen kelimelerin bulut dökümü alınmıştır. Bulut dökümünde en sık geçen kelime “vergi” olmuştur. Vergilendirme ilkeleri çerçevesinde incelendiğinde eşitlik, mali güce göre vergilendirme, belirlilik, öngörülebilirlik ve hukuk devleti ilkeleri bulut dökümünde yer almaktadır. Ancak kararlar tek tek incelendiğinde

kararlarda sıklıkla geçmesine rağmen kelime bulutunda ön planda olmayan -verginin kanuniliği ilkesi gibi- ilkelerin olduğu tespit edilmiştir. Bunun temel sebebi bazı ilkelerin kelime kökünün de bir anlam ifade etmesi ve o ilkelerin çeşitli isimler altında kararda geçmesidir. Bu nedenle çalışmada kelime bulutları iyi bir yol gösterici olarak kabul edilmekle birlikte analiz için tek başına yeterli görülmemiş, hatalı sonuçlara götürme riski göz önünde bulundurularak analiz derinleştirilmiştir.

İkinci olarak, programa yüklenen 148 Anayasa Mahkemesi kararının kaç tanesinde hangi vergilendirme ilkelerinin geçtiği bilgisine ulaşarak öne çıkan vergilendirme ilkeleri ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda, 148 karardan 97 tanesinde verginin kanuniliği, 92 tanesinde hukuki güvenlik, 80 tanesinde hukuk devleti ilkesi yer almıştır. Yani incelenen kararların yarısından fazlasında en az bir kez bile olsa bu üç ilkeye atıf yapılmıştır. Ölçülülük, sosyal devlet ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri ise kararlarda en az geçen üç ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri özelinde bakıldığında ise; belirlilik ilkesi 75, öngörülebilirlik ilkesi 57, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi 21 ve kıyas yasağı ilkesi 7 kararda yer bulmuştur. Bu bilgiler ışığında; incelenen 148 kararın çoğunda yer bulan vergilendirme ilkelerinin Anayasa Mahkemesi nezdinde önemli olduğu sonucuna ulaşılabilir. Ancak bu sonucun daha sağlam temellere oturtulabilmesi için analiz bir derece daha derinleştirilerek hangi ilkenin ne sıklıkla geçtiği bilgisine ulaşmak istenmiştir.

Üçüncü olarak, analiz bir derece daha derinleştirilerek vergilendirme ilkelerinin kararlarda kaç kez tekrar ettiği tespit edilmiştir. Buna göre; incelenen 148 kararda verginin kanuniliği ilkesi 393, hukuki güvenlik ilkesi 369, mali güce göre vergilendirme ilkesi ise 285 kez tekrar etmiştir. Ölçülülük, sosyal devlet ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri ise en az tekrar eden ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri özelinde bakıldığında; en çok tekrar eden ilkeler sırasıyla; belirlilik, öngörülebilirlik, kanunların geçmişe yürümezliği ve kıyas yasağı ilkesi olmuştur.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda Anayasa Mahkemesi kararlarında en çok önem verilen ilkenin verginin kanuniliği ilkesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Verginin kanuniliği ilkesini takiben hukuki güvenlik, mali güce göre vergilendirme ve hukuk

devleti ilkeleri de Anayasa Mahkemesi tarafından önemli görülen ilkeler arasında yer almaktadır. Ölçülülük, sosyal devlet ve verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri ise kararlarda sınırlı yer bularak önemi düşük ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri özelinde bakıldığında ise Anayasa Mahkemesinin kararlarında en çok yer verdiği ilke belirlilik ilkesi olmuştur. Bunu takiben öngörülebilirlik ilkesi gelmektedir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden belirlilik ilkesi Anayasa Mahkemesinin en çok önem verdiği ilke olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Başvuru yolu değiştiğinde Anayasa Mahkemesi kararlarında öne çıkan vergilendirme ilkelerinin ve kullanılan hukuki dilin değiştiği görülmüştür. Bu nedenle çalışmada başvuru yoluna göre Anayasa Mahkemesi kararları karşılaştırmalı analiz edilmiştir. İlk olarak norm denetimi yoluyla başvuru ve Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 92 karar incelenerek aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

İlk olarak, başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında en sık geçen kelimelerin bulut dökümünde en sık kullanılan kelime “vergi” olmuştur. Vergilendirme ilkeleri çerçevesinden bakıldığında; mali güce göre vergilendirme, eşitlik ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ön plana çıkmaktadır. Bulut dökümünde yer alan kelimeler tabloya dökülmüş ve başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güce göre vergilendirme ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi daha çok kaynağını Anayasa madde 73’ten alan vergilendirme ilkelerini işaret eden kelimelerin sıklıkla kullanıldığı görülmüştür. Bu bulguya dayanarak daha doğru yoruma ulaşabilmek için analiz derinleştirilmiştir.

İkinci olarak, başvuru yolu norm denetimi olan toplam 92 kararın 60 tanesinde hukuk devleti ilkesine, 55 tanesinde de kanunilik ve eşitlik ilkesine yer verilmiştir. Müteakiben, 49 kararda hukuki güvenlik ilkesi ve 48 kararda mali güce göre vergilendirme ilkesi yer bulmuştur. İncelenen kararların yarısından fazlasında bu ilkelere yer verilmesi, Anayasa Mahkemesinin bu ilkelere verdiği önemin göstergesi olabilir. Bu yorumun desteklenebilmesi için analiz bir derece daha derinleştirilerek hangi ilkenin ne sıklıkla tekrar ettiği sonucuna ulaşılmaya çalışılmıştır.

Başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkelerine yapılan atıf sayıları incelendiğinde; kararlarında en fazla tekrar eden ilke; mali güce göre vergilendirme ilkesidir. Norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine konu edilen davaları karara bağlanırken Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan ilkelere daha fazla atıf yapılmıştır. Genel ilkelere hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkeleri ise incelenen kararların çoğunda yer alırken karar içerisinde tekrarına bakıldığında Anayasa'nın 73. Maddesinde yer alan ilkelerin gerisinde kaldığı ortaya çıkarılmıştır. Dolayısıyla ilkelerin, incelen kararların kaç tanesinde yer bulduğu verisi önemli iken, karar metni içerisinde kaç kez tekrar ettiğine bakılarak desteklenmesi teyit etmek ve yanlışları gidermek açısından önem arz etmektedir.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda başvuru yolu norm denetimi olduğunda Anayasa Mahkemesi, daha çok Anayasa'nın 73. Maddesinde bulunan vergilendirme ilkelerine atıf yaptığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu ilkelere mali güce göre vergilendirme ilkesi ise en sık tekrar eden ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.

Başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında incelenen bir diğer husus; atıf yapılan ilkelerin yıllara göre seyridir. Bireysel başvuru yolu 2010 yılında itibaren açıldığı için anlamlı bir karşılaştırma yapılamayacağı kanaatine varılarak sadece başvuru yolu norm denetimi olan kararların seyri incelenmiştir. İnceleme sonucunda 92 karardan 7 tanesi 1982-1990, 21 tanesi 1991-2000, 23 tanesi 2001-2010, 41 tanesi ise 2011-2021 dönemlerine aittir. En fazla karar sayısı 2011-2021 döneminde olmasına karşın kanunilik, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi haricindeki ilkelere en fazla atıf 1991-2000 yılları arasında verilen kararlarda yapılmıştır. Kanunilik, hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerine yapılan atıf sayısında ise yıllar içinde istikrarlı bir şekilde arttığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Sosyal devlet ilkesinin Anayasa Mahkemesinin vergi konulu kararlarındaki yeri yıllar içerisinde azalmıştır. Ölçülülük ilkesi ise daha önceki dönemlerde Anayasa Mahkemesi kararlarında yer almazken, 2011-2021 döneminde 19 kez yer almıştır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin artık ölçülülük ilkesine de önem atfetmeye başladığı söylenebilir.

Başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda ortaya çıkan sonuçlar ise şöyledir: Çalışmada başvuru yolu bireysel başvuru olan toplam 56 karar incelenmiştir. İlk olarak, başvuru yolu norm denetimi olan Anayasa Mahkemesi kararlarında en sık geçen kelimelerin

bulut dökümünde en sık kullanılan kelime “vergi” olmuştur. Norm denetimi yolundan farklı olarak; “mülkiyet” kelimesi ön plana çıkmıştır. Vergilendirme ilkeleri çerçevesinden bakıldığında; hukuki güvenlik, hukuk devleti, belirlilik ve öngörülebilirlik gibi genel ilkelerin daha ön planda olduğu görülmüştür.

İkinci olarak, başvuru yolu bireysel başvuru olan toplam 56 kararın 43 tanesinde hukuki güvenlik ilkesi, 42 tanesinde kanunilik ilkesi ve 28 tanesinde ölçülülük ilkesi yer bulmuştur. Bunları takiben hukuk devleti ilkesi 20 kararda yer bulmuştur. Başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda kanunilik ilkesinin yeri değişmezken, hukuki güvenlik ilkesi en üst sırada yerini almıştır. Görüleceği üzere verginin kanuniliği ilkesi hariç genel ilkeler daha çok ön plana çıkmıştır. Verginin kanuniliği ilkesinin de genel ilkelerle olan yakın ilişkisi nedeniyle ön plana çıkmış olması doğaldır. Dikkat çekici bir diğer değişim ise başvuru yolu norm denetimi olan kararlarda ölçülülük ilkesinin geçtiği karar sayısı %10 iken, başvuru yolu bireysel başvuru olduğunda bu oran %50’ye yükselmiştir.

Bulguları desteklemek adına üçüncü olarak, başvuru yolu bireysel başvuru olan Anayasa Mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkelerine yapılan atıf sayıları incelenmiştir. En sık geçen ilkeler sırasıyla; kanunilik, hukuki güvenlik, ölçülülük ve hukuk devleti ilkeleri olmuştur. Tüm bu açıklamalar ışığında; Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru yoluyla ele aldığı vergi konulu kararlarında daha çok genel ilkeler ön plana çıktığı sonucuna ulaşılmıştır.

Referans dökümünden ortaya çıkan sonuçlar ise şöyledir: Referans dökümünden ortaya çıkarılan ilk sonuç; başvuru yolu değiştiğinde Anayasa Mahkemesi tarafından kullanılan hukuki dilin farklılık gösterdiğiidir. Bireysel başvuru yoluyla verilen kararlarda “mülkiyet hakkı” kavramı ön plana çıkmaktadır.

Anayasa Mahkemesi kararlarına ilişkin çıkartılan referans dökümlerinde verginin kanuniliği ilkesi, hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi ve hukuki güvenlik ilkeleri arasında; verginin genelliği ilkesi, eşitlik ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, sosyal devlet ve mali güce göre vergilendirme ilkesileri arasında ilişki kurduğu ortaya çıkarılmıştır.

Referans dökümleri genel olarak değerlendirildiğinde; vergilendirme ilkelerinin birbirinden farklı görünmesine rağmen temelde “adalet” ve “keyfiliği önleme” amaçları

etrafında şekillendiği görülmektedir. Nitekim verginin genelliği, eşitlik, mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile sosyal devlet ilkeleri temelde vergilendirmede adaleti tesis etme amacı güden, vergi adaleti ilkesini oluşturan ilkeler bütünüdür. Diğer taraftan verginin kanuniliği, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması, hukuk devleti, hukuki güvenlik ile ölçülülük ilkeleri ise vergilendirme ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalenin sınırlarını çizen ve temelde keyfiliği önleme amacı güden ilkeler bütünüdür.

Öneriler

Hızla gelişen ekonomik koşullara ayak uydurmanın zorluğu ve dış şoklara karşı önlem almanın gerekliliği, vergilendirme ilkelerine verilmesi gereken önemin yerine, vergilendirmeyi mevcut olumsuz koşulları en kestirme yoldan atlatabilmeyi sağlayan bir politika aracı olarak görülmesine sebep olmaktadır. Bu durum vergilendirme ilkelerini göz ardı eden birtakım düzenlemeleri beraberinde getirmektedir. Bu düzenlemelerin oluşturduğu vergi uyuşmazlıkları veya üst norma aykırılıklar gerek idari gerekse yargısal yollar çözüme kavuşturulmayı beklemektedir.

Vergilendirme ilkelerinin en temel amacı vergilendirmede adaleti ve keyfiliği önlemektir. Vergilendirme ilkelerinde gedikler açacak uygulamalar adaletsizliğin ve keyfiyetin hüküm sürmesine, toplumun devlete karşı olan güveninin sarsılmasına neden olabilmektedir. Türkiye’de halihazırdaki vergi sisteminin karmaşık yapısı, muafiyet ve istisnaların bolluğu, yürütme organının sınırları aşan vergisel düzenlemeleri, şahsileştirilemeyen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı, başta verginin kanuniliği olmak üzere, genellik, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine ve dolayısıyla vergilendirmede adalete gölge düşürmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarında sıklıkla geçen ve önemi tartışılmaz olan bu ilkeri göz ardı eden uygulamalardan vazgeçilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar vergilendirme ilkeleri soyut kavramlar olsalar da, bu ilkelere aykırı düzenlemelerle temel hak ve özgürlüklerin içinin boşaltılmasına ya da kullanılamaz hale getirilmesine izin verilmemelidir. Getirilen düzenlemelerin anlatılan ilkelere vücut bularak anlam kazanabilmesi ve hayata geçirilebilmesi için Anayasa Mahkemesi kararlarında yapılan açıklama ve tanımlamalarla vergilendirme ilkeleri somutlaştırılmalıdır. Böylece Anayasa Mahkemesine biçilen içtihat oluşturma görevi

daha etkili bir şekilde ifa edilebilecektir. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin somutlaştırdığı diğer ilkeler üzerinden denetim yapması daha kolay hale gelebilecektir.

Yeni çalışma yapacak araştırmacılara bu çalışmada kullanılan yöntem ve izlenilen yol ışığında diğer vergi yargısı kolları üzerinde de çalışma yapılması önerilmektedir. Örneğin, Danıştay kararları üzerinde benzer bir çalışma yapıldığında gerek Danıştayın ilgili daireleri arasında gerekse Anayasa Mahkemesi ve Danıştay arasında öne çıkan verginlendirme ilkeleri kıyaslanabilecektir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Balta, T. B. (1972). *İdare Hukuku*, AÜSBF Yayını, AÜ Basımevi, 1. Baskı, Ankara.
- Başaran, F. Y. (2009). *Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır*. Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bayraklı, H. H. (2009). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Bazeley, P. & Jackson, K. (2013). *Qualitative Data Analysis with NVivo*. SAGE Publications.
- Bilici, N. (2021). *Vergi Hukuku*. Savaş Yayınevi, 51.baskı, Ankara.
- Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. On İki Levha Yayıncılık 1. Baskı, İstanbul.
- Creswell, J. W. (2012). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*. SAGE Publications.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağan, N. (1988). *Kamu Maliyesi*. Mülkiyeliler Birliği Yayını, Ankara.
- Çağlayan, R. (2019). *İdari Yargılama Hukuku*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çakmak, M. (2021). *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*. Seçkin Yayınevi, 1. Baskı. Ankara.
- Durmuş, N.K. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*. Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- Edizdoğan, N., Taş, M. & Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- Erginay, A. (1994). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınları, Ankara.
- Gerek, Ş. & Aydın, A. R. (2005). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- Gözübüyük, Ş. (1999). *Anayasa Hukuku*. Turhan Yayınevi, Ankara.

- Günday, M. (2011). İdare Hukuku. İmaj Yayınları, 10. Baskı, Ankara.
- Güneş, G. (2008). Verginin Yasallığı İlkesi. On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul.
- Gözler, K. (2000). Türk Anayasa Hukuku. Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Kanadoğlu, O. K. (2000). Türk ve Alman Anayasa Yargısında Anayasal Değerlerin Çatışması ve Uyumlaştırılması. Palme Yayıncılık, İstanbul.
- Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku. Ankara.
- Karakoç, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku). Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kıratlı, M. (1966). Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu. Aüsbf Yayını, Ankara.
- Kırbaş, S. (2008). Vergi Hukuku. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş. & Kızılot, Z. (2010). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Köküsarı, İ. (2015). Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi. Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- Kuzu, B. (1994). Türk Anayasa Metinleri ve İlgili Mevzuat. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Metin, Y. (2002). Ölçülülük ilkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi. Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- Mutluer, M. K. (2014). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.
- Oğurlu, Y. (2002). Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2018). Vergi Hukuku. 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, E. (2022). Vergi Hukuku. 13. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Özbudun, E. (2011). Türk Anayasa Hukuku. Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Özyer, M. A. (2014). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 6. Baskı, İstanbul.
- Pehlivan, O. (2020). Kamu Maliyesi. Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Saraç, Ö. & Şeren G. Y. (2022). İlkesiz Vergilere Tepkiler: Vergi İsyanları. Efeakademi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.

- Savcı, B. (1953). İnsan Hakları (Kanunilik Yolu İle Korunması), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Soydan, B. Y. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları. Beta Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Soysal, M. (1992). 100 Soruda Anayasanın Anlamı. İstanbul.
- Sönmez, E. & Ayaz, G. (1999). Vergi Yargısı, 1. Baskı, Ankara.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2016). Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, 7. Baskı, Bursa.
- Taştan, Y. Z. (2019). Vergi Hukuku. Adalet Yayınevi, 2.baskı, Ankara.
- Tanilli, S. (1996). Devlet ve Demokrasi. Çağdaş Yayınları, 1996.
- Tanör, B. (1995). Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri (1789-1980). Der Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Taylan, M. (1974). Hukuk Devleti Sempozyumu. İzmir Barosu.
- Uluatam, Ö. & Methibay, Y. (2000). Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara.
- Uygun, O. (1992). 1982 Anayasa'sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi. Kazancı Kitap, İstanbul.
- Üstündağ, S. (1977). Kanun Yolları ve Tahkim. İstanbul.
- Yaltı, B. & Özgenç, A. S. (2007). Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı. Beta Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı, İstanbul.
- Yıldırım, T. (2010). İdari Yargı. Beta Basım Yayın, 2. Baskı, İstanbul.
- Yıldırım, M. K. (2000). Hukuk Devletinin Gereği: İstinaf. Nesil Matbaacılık, İstanbul.
- Yılmaz, B. E. (2015). Maliye. Der Yayınları, İstanbul.

Süreli Yayınlar

- Abadan, Y. (1957). Osmanlı İmparatorluğunda Anayasa Sistemine Geçiş Hareketleri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14(1), 3-37.
- Agun, B., & Tavşancı, A. (2017). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Yapısının Değerlendirilmesi (1990-2016). International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series, 164-180.
- Aktan, C.C. & Gencel, U. (2003). Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 5, Sayı:1, 1-21.

- Akdemir, T. (2014). Vergi hukuku açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 111, 255-278.
- Akyazan, A. E (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 0(81), 247 - 276.
- Altay, E. (2005). Danıştay'ın İdari Görevleri ve Kararları. TBB Dergisi, Sayı 56, 189-238.
- Altun, O. (2022). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesinin Bazı Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi, Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi, 1 (4), 1-15.
- Altundemir, M.E. (1998). Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Armağan, R. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme. Maliye Dergisi, Sayı: 153, 160-178.
- Arıkan, Z. (1994). Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi). Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, K. O. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 127, 223 - 244.
- Arslaner, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. UIİİD-İJEAS, Sayı 17, 273-300.
- Apalı, İ. (2017). Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık Ve İslah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları, İstanbul Sebest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi, 211-220.
- Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 42 (25), 67-93.
- Ayyıldız, Y. & Ayyıldırım, K. (2015). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri. Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 3(1), 57-74.
- Ballar, G. (2019). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararlarınca İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baş, H. (2011). Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi'nin Bakış Açısı. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Başcılar, M. (2021). Orduda Sosyal Hizmet: Terör Gazilerinin ve Aile Üyelerinin Yaşam Deneyimleri, Sorunları ve Gereksinimleri. Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Batı, M. (2015). Yeni Bir Yargı Yolu Olan İstinaf Mahkemelerinin Tam Kamusal Malların Mahrum Bırakılamaz İlkesini Zedelemesi Sorunsalının Anayasa'nın Hak Arama Hürriyeti Işığında Değerlendirilmesi. LEGES Kamu Hukuku Dergisi, 10,13-33.
- Batur, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı: 43, 203-217.
- Bayer, Ç. (2019). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Hürriyetlere İlişkisi. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayraklı, H. & Odabaş, H. (2000). Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2 (1), 141-156.
- Bayraklı, H. H. & Sezer, Y. (2000). Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2 (1), 157-172.
- Bayraklı, H. H. (2017). Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı: 31, 47-64.
- Bellek, İ. B. (1997). Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 105, 70-83.
- Beşel, F. (2015). 7 Haziran'dan 1 Kasım'a Seçim Beyannameleri: Metin Analizi. Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi, 1-8.
- Budak, T. & Yakar, S. (2007). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (1), 2007, 133-144.
- Buhur, S. (2019). Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye'deki Durumunun Analizi. Vergi Dünyası, 38 (453), 68-75.
- Bıyık, R. (2000). Yasa, Kararname ve İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Bazı Uygulamaların Bu İlke Açısından Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 222, 1-9.
- Bilici, N. (2020). Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 1, 243-248.
- Biniş, M. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Biniş, M. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 5 (2), 15-30.
- Birsenoğlu, H. (2003). Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7, 157-169.
- Buyrukoğlu, S. & Bozdoğan, D. (2015). Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik. Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 10(1), 263 - 282.
- Buyrukoğlu, S. & Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 5 (1), 57-68.
- Bozdoğan, D. & İlk E. (2016). Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi. Journal Of International Management, Educational And Economics Perspectives, 4 (2), 28–38.
- Bozdoğan, D. & Çataloluk C. (2017). Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi. Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 7(3), 433-444.
- Can, O. (2005). Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9 (1), 89-125.
- Canyaş, O. & Seçilmiş, İ. E. (2013). Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(1), 301-315.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1-4), 129-151.
- Çağlar, K. (2019). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. Mali Çözüm Dergisi, 29 (154), 201-217.
- Çat, A. & Yardımcıoğlu, F. (2020). Vergi Adaletine Etki Eden Unsurlar Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 6(1), 43-75.
- Çoban, A. R. (2013). İnsan Haklarının Korunması ve Bireysel Başvuru: Yeni Anayasada Bireysel Başvuruya Yer Verilmeli mi?. Yeni Türkiye, 50, 749- 758.
- Çolak, N. İ. (2013). İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları. Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları, Sayı: 83.
- Çubukçu, M. (2006). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğrusöz, B. (1985). Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü. GHGD, Sayı:1-3, 65-76.

- Doğrusöz, B. (2000). Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 12, 135-160.
- Doğrusöz, M. E. & Kaplan, N. F. (2018). Constitutional Principles That Dominate The Authority To Tax. Journal of Strategic Research in Social Science, 4 (4), 41-52.
- Egeli, H. & Diril, F. (2012). Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi, Sayıştay Dergisi, 84, 25-44.
- Ekeryılmaz, Ş. (2019). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi. Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdem, T. (2012). Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı. Vergi Sorunları Dergisi, (282), 83-196.
- Erdem T. (2014). Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), Vergi Sorunları, Sayı: 308, 94-112.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. Ankara Barosu Dergisi, Sayı 3, 237–249.
- Erkin, G. (2013). Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi. Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 8 (Özel), 0-1154.
- Eroğlu, O. (2016). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri. Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Eroğlu O. & K. Mecit. (2015). Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi. Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, 34 (2). 55-93.
- Furtuna, E. Y. (2021). Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 25 (3), 431-472.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U. & Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 63(1), 81-130.
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4 (1), 177-201.
- Gözler, K. (2008). Tabî Hukuk Ve Hukukî Pozitivizme Göre Adalet Kavramı. Muhafazakar Düşünce Dergisi, 4 (15), 77-90.
- Günay, B. & Tekir, A. F. (2018). Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 24 (2), 711-742.

- Güner, K. C. & Kargı, V. (2021). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükleri İhlâli ve Yargı Yolu. Maliye Çalışmaları Dergisi, Sayı 66, 77-106.
- Gürdal, T. (1994). Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürdal, T. & Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 13 (2), 205 - 226.
- Gürpınar, B. ve Yıldız, F. (2009). Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi. Ankara Üniversitesi Yayınları, Sayı: 243 861-886.
- Güven, M.A. (2016). Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015). Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İkinciogulları, F. (1997). Hukuk Devleti. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1.
- Karagöz, Y. (2002). Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlük. CÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 26(267-295).
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15(Özel), 1259–1308.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 16 (Özel Sayı), 3637-3739.
- Kartalcı, K. & Doğan, M. (2013). Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı. Social Sciences Dergisi, 8 (3), 116-132.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye’de Vergi Adaleti. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, (66), 396-411.
- Kılınç, B. (2008). Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği. Anayasa Yargısı Dergisi, C: 25, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- Kumrulu, A. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 36(1-4), 147-162.
- Kocaer, Ş. (2014). AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu. Vergi Dünyası, Sayı: 393.
- Koç, C. (1990). Vergi Hatalarına Karşı Yönetmel ve Yargısal Başvuru Yolları. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 107, 60- 65.

- Konuralp, C. S. (2011). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koyuncu, C. (2016). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri. Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köktaş, M. (2014). Amerikan Aydınlanması: Bir Giriş Denemesi. Liberal Düşünce Dergisi, (74), 109-137.
- Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?. Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7 (1), 1-74.
- Mumcu, A.(1986). 1924 Anayasası. Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi, Sayı: 2, 383-400.
- Oğurlu, Y. (1995). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Devletin Vergilendirme Yetkisi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öz, S. (2012). Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 67 (4), 63-88.
- Özbay, İ. (2006). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi. 10 (3-4), 459- 475.
- Özçelik, T. (2008). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergilendirme İlkeleri. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdağ, H. (2015). Vergilerin Kanuniliği İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Bazı Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özök G. (2002). Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 51 (2), 1-18.
- Öztürk, A. (2017). Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları, , İstanbul Sebest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi, 57-68.
- Öztürk, H. (2012). Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, M. (2014). Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 16, Özel Sayı, 4815-4841.
- Pamir, A. (2004). Osmanlı Egemenlik Anlayışında Senedi İttifak'ın Yeri. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 53(2), 61-82.

- Perçin, N. (2007). Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 79, 155- 164.
- Sabuncu, Y. & Esen, A. S. (2004). Türkiye İçin Anayasa Şikayeti Modeli Türkiye’de Bireysel Başvuru Yolu. Anayasa Yargısı, 21.
- Sarılı, Ö. (2020). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması, Gümrük Ticaret Dergisi, 7(22), 72-85.
- Saraçoğlu, F. (2003). Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye - Avrupa Birliği İlişkileri. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5 (3), 175-189.
- Savaşan, F., Altundemir, M. E. & Ulupınar, A. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması, Maliye Dergisi, Sayı 162, 126-144.
- Selvi, S. (2010). Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Serim N. (2006). Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi. Vergi Sorunları Dergisi., 214, 152-163.
- Soydan, B. Y. (1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Adalet Kavramı İle Okumak. Vergi Sorunları, Sayı: 119, 98-118.
- Şahan, Ö. (2019). Cumhurbaşkanı’nın Vergi İle İlgili Düzenleme Yapma Yetkisi, Yetkinin Sınırları ve Yargısal Denetimi. Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14 (2), 693-711.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. Tesam Akademi Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 81-96.
- Şenyüz, D. (2020). Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması. Legal Mali Hukuk Dergisi, 16 (185), 1165-1198.
- Şişman, G. (2009). Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17 (2), 31-48.
- Şişman, G. (2016). Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (4), 2423-2444.
- Tanrıver, S. (2006). Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk. TBB Dergisi. 64, 151-278.
- Taylar, Y. (2015). Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu. 30. Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, 137-176.

- Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı (12), 123–191.
- Tekin, A. & Avşar, G. C. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 6, 506-518.
- Terzi, G. (2017). Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler. Gümrük ve Ticaret Dergisi, (9), 74-83.
- Tuncer, S. (1990). Vergi Hukukumuzda İkametgah İlkesi. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 106, İstanbul.
- Türkkan, H. (2018). Osmanlı Devleti’nde Demokratikleşme ve Kanun-ı Esasi’nin Demokratik Hüviyeti. Vakanüvis-Uluslararası Tarih Araştırmaları Dergisi, 3(Spec. issue), 364-379.
- Uçar, U. & Yereli, A. B. (2019). Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak “Ölçülülük” İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 176: 575-598.
- Uygun, E. (2015). Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolunun Değerlendirilmesi ve Bursa İlinde Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11 (1-2), 251-271.
- Üstün, Ü. S. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14 (1), 217-285.
- Ünlü, M. (2016). Yargı Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Sınırları. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yegen, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Önerileri. Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(2), 131–141.
- Yakar, S. & Budak, T. (2013). Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 22 (1), 399-426.
- Yardımcıoğlu, M. & Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları: Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 6 (11), 2-26.
- Yavaşlar, F. B. (2017). İzaha Davet Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, Vergi Dünyası, Sayı: 433, 6-14.

- Yavuz, H. (2015). Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları. Maliye Araştırmaları Dergisi, 1(3), 47-66.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 66 (1), 263-301.
- Yürekli, S. (1997). Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(2), 281-292.
- Yoruldu, M. (2020). Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi. Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 24, 249-261.

Diğer Yayınlar ve İnternet Kaynakları

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği.
- 2575 Sayılı Danıştay Kanunu.
- 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun.
- 2577 Sayılı İdari Yargılama ve Usulü Kanunu.
- 6183 Sayılı Amme Alacakları ve Tahsil Usulü Hukuku.
- 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında.
- 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.
- 8049 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- <https://www.anayasa.gov.tr/tr/anasayfa/> “Erişim Tarihi 03/06/2022”
- <https://www.mevzuat.gov.tr/> “Erişim Tarihi 26/06/2022”
- <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/vergiharcamalarilistesi-2022.pdf> “Erişim Tarihi 13/06/2022”

Anayasa Mahkemesi Kararları

- Anayasa Mahkemesinin 22/6/2015 tarihli ve 2013/1833 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.
- Anayasa Mahkemesinin 25/2/2015 tarihli ve 2013/1834 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 16/12/2015 tarihli ve 2013/3241 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 07/07/2015 tarihli ve 2013/3244 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 11/12/2014 tarihli ve 2013/3245 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 16/12/2015 tarihli ve 2013/3246 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 20/04/2016 tarihli ve 2013/6842 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 20/09/2017 tarihli ve 2014/109 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 14/9/2017 tarihli ve 2014/2328 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 05/07/2017 tarihli ve 2014/3975 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 12/11/2014 tarihli ve 2014/6192 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 15/10/2015 tarihli ve 2014/6193 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 05/04/2017 tarihli ve 2014/10283 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 09/11/2017 tarihli ve 2014/12354 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 20/07/2017 tarihli ve 2014/13386 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 26/10/2017 tarihli ve 2014/13518 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 12/01/2017 tarihli ve 2014/13916 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 14/09/2017 tarihli ve 2014/17217 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 16/11/2016 tarihli ve 2014/17286 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 22/09/2016 tarihli ve 2015/356 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 25/10/2018 tarihli ve 2015/941 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 22/03/2018 tarihli ve 2015/1927 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 23/10/2019 tarihli ve 2015/3930 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 14/11/2018 tarihli ve 2015/4791 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 28/06/2018 tarihli ve 2015/5293 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 08/03/2018 tarihli ve 2015/6691 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 01/02/2018 tarihli ve 2015/6728 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 03/07/2019 tarihli ve 2015/6735 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 04/04/2019 tarihli ve 2015/10008 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 18/04/2019 tarihli ve 2015/12721 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 09/05/2019 tarihli ve 2015/12767 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 27/06/2018 tarihli ve 2015/13921 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 19/02/2019 tarihli ve 2015/14383 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 27/02/2019 tarihli ve 2015/15100 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 21/03/2019 tarihli ve 2015/15389 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 28/06/2018 tarihli ve 2015/17259 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 08/01/2020 tarihli ve 2015/19515 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 08/05/2019 tarihli ve 2015/19521 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 01/07/2020 tarihli ve 2016/70 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 08/07/2020 tarihli ve 2016/73 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 03/04/2019 tarihli ve 2016/2400 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 04/07/2019 tarihli ve 2016/2760 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 03/11/2020 tarihli ve 2016/3675 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 12/11/2019 tarihli ve 2016/8880 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 13/06/2019 tarihli ve 2016/12214 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 29/05/2019 tarihli ve 2016/13456 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 12/11/2019 tarihli ve 2016/15421 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 13/06/2019 tarihli ve 2014/10283 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 10/03/2020 tarihli ve 2017/32754 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 02/12/2020 tarihli ve 2017/38233 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 24/03/2021 tarihli ve 2018/1560 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 27/03/2019 tarihli ve 2018/9115 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 09/06/2021 tarihli ve 2018/14110 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 24/03/2021 tarihli ve 2018/20679 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 07/04/2021 tarihli ve 2018/20884 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 15/06/2021 tarihli ve 2018/22268 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin 17/11/2021 tarihli ve 2019/11424 Başvuru Numaralı Bireysel Başvuru Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1977/109, Karar: 1977/131 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1984/6, Karar: 1985/1 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1985/21 Karar: 1986/23 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1986/5, Karar: 1987/7 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1986/20, Karar: 1987/9 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1988/7, Karar: 1988/27 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1988/9, Karar: 1988/28 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1988/16, Karar: 1988/29 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1989/6, Karar: 1989/42 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1991/7, Karar: 1991/43 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1992/29, Karar: 1993/23 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1994/85, Karar: 1995/32 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1994/84, Karar: 1995/33 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1994/80, Karar: 1995/27 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1994/91, Karar: 1995/34 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1995/4, Karar: 1995/28 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1995/6, Karar: 1995/29 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1995/7, Karar: 1995/35 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1995/24, Karar: 1995/52 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1995/50, Karar: 1996/19 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1996/49, Karar: 1996/46 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1996/75, Karar: 1997/50 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1996/76, Karar: 1998/6 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1996/5, Karar: 1996/26 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1996/43, Karar: 1998/13 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1996/73, Karar: 1998/41 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1997/54, Karar: 1997/67 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1997/51, Karar: 1998/8 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1997/78, Karar: 1998/9 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1998/29, Karar: 1998/60 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 1999/51, Karar: 2001/63 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2001/3, Karar: 2005/4 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2001/36, Karar: 2003/3 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2001/34, Karar: 2003/2 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2001/392, Karar: 2003/60 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2001/375, Karar: 2003/61 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2002/133, Karar: 2006/91 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2003/9, Karar: 2004/47 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2003/7, Karar: 2005/71 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2003/11, Karar: 2004/49 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2003/33, Karar: 2004/101 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2003/48, Karar: 2003/76 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2003/73, Karar: 2003/86 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2003/106, Karar: 2004/59 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2004/94, Karar: 2008/83 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2005/73, Karar: 2008/59 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2006/61, Karar: 2007/91 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2006/95, Karar: 2009/144 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2006/119, Karar: 2009/145 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2006/124, Karar: 2009/146 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2007/114, Karar: 2011/36 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2008/110, Karar: 2010/55 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2008/116, Karar: 2010/85 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2009/5, Karar: 2011/31 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2009/21, Karar: 2011/16 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2009/51, Karar: 2010/73 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2009/63, Karar: 2011/66 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2009/62, Karar: 2011/96 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2009/65, Karar: 2011/24 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2010/7, Karar: 2011/172 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2010/80, Karar: 2011/178 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2010/93, Karar: 2012/20 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2010/11, Karar: 2011/153 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2010/62, Karar: 2011/175 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2010/118, Karar: 2011/170 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2011/16, Karar: 2012/129 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2011/74, Karar: 2012/15 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2011/138, Karar: 2012/94 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2012/158, Karar: 2013/55 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2013/41, Karar: 2013/124 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2013/72, Karar: 2013/126 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2013/66, Karar: 2014/19 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2014/72, Karar: 2014/141 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2014/144, Karar: 2015/29 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2014/120, Karar: 2015/23 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2014/171, Karar: 2015/41 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2014/183, Karar: 2015/122 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2016/124, Karar: 2016/155 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2016/14, Karar: 2017/170 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2017/24, Karar: 2017/112 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2016/1, Karar: 2017/81 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2017/19, Karar: 2018/11 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2017/117, Karar: 2018/28 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2018/135, Karar: 2021/71 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2018/144, Karar: 2019/72 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2019/16, Karar: 2019/15 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2019/32, Karar: 2021/54 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2019/53, Karar: 2019/75 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2019/55, Karar: 2020/44 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2019/106, Karar: 2019/100 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2019/100, Karar: 2020/62 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2020/15, Karar: 2020/78 Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin Esas: 2021/37, Karar: 2021/63 Sayılı Kararı.

EK

Ek 1: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Verginin Kanuniliği İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1987/7	“Anayasa, vergi oranlarında yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisini Bakanlar Kuruluna bıraktığı halde, vergi cezaları hakkında benzer bir yetkiden söz etmemektir... Vergi cezalarında da benzer bir uygulamaya gidilecek şekilde genişletilmesi vergilemenin yasallığı ilkesine, dolayısıyla Anayasa'nın 73. maddesine aykırı düşer.”
1987/7	“Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye yükseltebilir. Bu nedenle öne sürülen iddia yerinde olmayıp Anayasa'ya aykırılığı söz konusu değildir.”
1995/28	“Verginin yasallığı ilkesi demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içinde bugünkü anayasal yerini ve boyutunu kazanmıştır.”
2001/63	“Yasallık ilkesi hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur. Kişi veya kurumların neyin suç olup olmadığını önceden bilmesi en doğal hakkı olduğu gibi, ödeyeceği vergilerinde miktar ve yükümlülük şartlarını önceden bilmesi hukuksal güvenliğin gereğidir.”
2003/3	“Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.”
2003/76	“Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir.”
2006/91	“Kanunilik ilkesi, sadece, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemek için değil, aynı zamanda vergi sisteminde adalet, istikrar ve düzenin, vergi yönetiminde de kararlılığın sağlanması amacına yöneliktir.”
2008/59	“Vergi tutarlarını sıfıra kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki, verginin belirli veya belirsiz bir süre kaldırılması sonucunu doğuracağından

	verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.”
2021/63	“Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.”
2013/6842	“Kanuni dayanağı olmayan konulara ilişkin idarece vergiye tabi olmadığı şeklinde verilen görüşlerin değiştirilerek daha sonra resen vergilendirilme işlemi yapılmasına kanuni dayanak sağladığı şeklinde anlaşılması ve uygulanması Anayasanın 13., 35. ve 73. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin kanuniliği ilkesine uygun olmayacaktır.”
2016/3675	“Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 2: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Genellik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1995/27	“Vergilendirmede genellik ilkesi, belirli kişi veya grupların dil, din, ırk, cinsiyet vs. gibi nedenlerle vergi dışı bırakılmasına izin vermez.”
1995/27	“Malî politika, sosyal ve ekonomik ve kimi teknik gerekler, kimi durumlarda bazı grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasını gerektirebilir. Bu durum genellik ilkesine aykırılık oluşturmaz.”
1995/28	“Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar.”
1995/32	“Malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı davranıldığı durumlarda vergide genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılıkta ortaya çıkmakta...”
1998/8	“İptali istenilen kuralın, farklı özellik ve durumlara göre düzenleme içermesi ya da istemin, sınırlı olması gibi zorunluluklar dışında bütünlüğünü bozacak biçimde incelenmesi, yasaların uygulanmasındaki genellik ve eşitlik ilkelerini bozmaktadır.”
1998/41	“Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi öngörülerek vergide genellik ve eşitlik ilkesi kabul edilmiştir.”
2003/76	“Vergilemede mutlak adaleti gerçekleştirmenin imkânsız olması karşısında, bazı teknik esaslar ölçüt olarak ele alınmaktadır. Bunların en başta gelenleri ise, genel vergileme, vergide eşitlik, mali güce göre vergi alma gibi ölçütlerdir.”
2003/76	“Vergide genellik ilkesi, yalnızca belli vergi konularından ve belli kişilerden ek vergi alınmasıyla gerçekleştirilmiş sayılamaz. Zira bu ilke, ülke sınırları içerisinde bulunan herkesin toplam vergi yüküne katılmasını gerektirmektedir.”
2015/941	“Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 3: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1987/7	“Emlâk Vergisi miktarını ... mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeler itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere 1986 yılı için % 40'dan, 1987 yılı için <°/o 20'den az olmamak üzere indirebilecektir. Bu kural sübjektif uygulamalara yer verici ve Anayasa'nın 73. maddesinin öngördüğü verginin mali güce göre ödenmesi ilkesini ihlal edici niteliktedir.”
1989/42	“Anayasa, malî güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür.”
1995/33	“Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.”
1995/34	“Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.”
2001/63	“Malî güç kavramının ödeme gücü anlamına geldiği kuşkusuzdur. Malî güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır.”
2001/63	“Malî güce göre vergilendirme ilkesi, ödeme gücü fazla olanın az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir.”
2012/20	“Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke, verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar.”
2015/6728	“Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunurken bir yandan herkesin mali gücüne göre vergi ödemeye yükümlü olması ilkesinin sağlanması...”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 4: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1995/28	“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılım ilkesi zamana, yere, toplumsal şartlara ve ilgili ülkeye ve ülkenin siyasal yaşamında geçerli olan düşüncelere göre belirlenecektir.”
1998/8	“Talih oyunları salonlarında elde edilen kazançlardan asgari vergi alınmasını düzenleyen bu kural, Anayasa’da öngörülen malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkelerini gerçekleştirmek amacına yönelik bir düzenlemedir.”
1998/13	“Kimi istisna ve muafiyetler nedeniyle vergi dışında bırakılmış olan gelirlerin kaynağını açıklamaya olanak vermeyen düzenlemeler verginin adaletli ve dengeli dağıtılması ilkesine ters düşerek Anayasa’ya aykırılık oluşturur.”
2001/63	“Malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır.”
2001/63	“Emlak Vergisi Yasası’nda yer alan bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisnaların bu vergi yönünden de geçerli olacağı öngörüldüğünden, malî güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli dağılımı ilkelerinin gözetilmediği savı yerinde değildir.”
2003/76	“Anayasa’nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır; gerekçesinde de vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi geliştirilmiştir.”
2004/59	“Belli koşulların gerçekleşmesi halinde devletin kamu alacağının bir kısmından vazgeçmesinin vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.”
2015/6728	“73. maddenin ikinci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülerek eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 5: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1995/32	“Anayasa'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür denilerek verginin genel olması, malî güce göre ve kamu giderlerini karşılamak üzere alınması öngörülmüştür.”
2021/71	“KDV, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen ilkelere tabi vergilerden biridir. Dolayısıyla diğer ilkelerin yanı sıra verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine de tabi olup mükelleflerin mali güçlerine göre tahsil edilmektedir.”
2021/71	“Vergi anonim karşılık olma özelliğini yitirerek özel işletmecilik esasına göre yürütülen bir hizmetin finansmanı için alınan bir karşılığa dönüşmüştür. Bu ise verginin tüm kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesiyle bağdaşmamaktadır.”
2021/71	“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür denilmek suretiyle diğer ilkelerin yanı sıra verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine de yer verilmiştir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 6: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1988/29	“Gecikme faizi kavramını Türk Vergi Sistemine getiren, inceleme konusu bend bölümünün Anayasa 'nın 2. Maddesinde belirlenen hukuk devleti ilkesine aykırı bir yönü yoktur.”
1991/43	“Anayasa Mahkemesi, hukuk Devleti ilkesini bir çok kararında; yönetilenlere en güçlü en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvencenin sağlanması, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması biçiminde yorumlamıştır.”
1995/34	“Net Aktif Vergisi uyumsuzluklarının çözümü ise, vergi uyumsuzluklarının çözümünü kurala bağlayan genel yasalarda düzenlenmiştir. Bu nedenle, olağanüstü nitelik taşımayan itiraz konusu kuralların hukuk devleti ilkesine aykırı bir yanı bulunmamaktadır.”
2003/61	“Aynı hayat standardına ulaşmış kişilerin aynı kurallara bağlı tutulması doğal olup, bunların özel durumları gözetilerek aralarında farklılık yapılmamasında Anayasa'nın vergi ödevinin temel ilkelerini belirleyen 73. Maddesine ve hukuk devleti ilkesini içeren 2. Maddesine aykırılık yoktur.”
2003/86	“Kural böyle iken, takvim yılının ikinci yarısında sicile kayıt ve tescil edilen taşıtlar için de mahsus tarifelerde ilgili taşıt için gösterilen 2003 yılı tutarının tamamı kadar motorlu taşıt vergisi alınması, Anayasa'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.”
2004/59	“Vergi tahsilatının hızlandırılması, uyumsuzlukların ortadan kaldırılması ve dolayısıyla kamu yararı ile hukuk güvenliği arasındaki dengenin sağlanması amacıyla getirildiği anlaşılan bu düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı bir yönü görülmemiştir.”
2009/144	“Yasa koyucu, 193 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 69. maddeyle 24.4.2003 ve 1.1.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlar için indirim hakkı getirdiği halde, 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için indirim hakkı getirmeyerek hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir.”

2014/109	“Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenler ile durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfilğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.”
2015/941	“Mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergi kanunun öngörülebilir ve belirli olması gerektiği hususu artık Anayasa’nın 73. maddesinden ziyade 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.



Ek 7: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuki Güvenlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1989/42	“Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz.”
2001/63	“Vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmesi bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan hukuk güvenliğinin tartışmasız önkoşuludur.”
2003/76	“Vergilendirme yetkisi kullanılırken hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesinin zedelenmemesine özen gösterilmelidir. Vergilendirme de, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi hukuk güvenliği ilkesinin gereğidir.”
2008/59	“Bir mal için uygulanan vergi tutarının, aynı listede yer alan farklı bir mal için getirilen üst sınıra göre artırılması durumunda, bu tutarın önceden öngörülemeyecek biçimde yüksek oranlara ulaşabilmesi, verginin yasallığı ve hukuk devletinin sağlamakla yükümlü bulunduğu hukuk güvenliği ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.”
2012/15	“... zamanaşımına uğramış borçların yeniden canlandırılması hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmaz.”
2012/20	“Vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır.”
2021/63	“Hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının belirli ve öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”
2015/6691	“Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin belirliliği ve öngörülebilirliği ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 8: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Belirlilik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1989/42	“Vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır.”
1989/42	“Gelirle-vergi arasında bulunması zorunlu bağı koparmak ve gerçeği gözardı eden bir yöntemi yeğlemekle, vergideki belirlilik ilkesini yok etmiştir.”
2007/91	“Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder.”
2008/83	“Hukuk devletin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği de gerektirir.”
2009/146	“Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.”
2011/172	“İtiraz konusu kuralla, yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edilmiş; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kalmıştır.”
2013/126	“Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir.”
2015/12721	“Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale yönünden uygulanan kanun hükmünün belirlilik ölçütünü sağlayıp sağlamadığıdır.”
2015/12767	“Vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı kanaatine varılarak mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 9: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1989/42	“Zorunlu nedenlerle (örneğin kamu yararı gibi) geriye yürüme durumunda önceki etkilene söz konusu olabilir. Yükümlüler arasında eşitsizliğe yol açmayacak düzenlemeler, üstelik yükümlülerin yararına olunca, geriye yürütülmekle hukuksal güvenlik ilkesini çiğnemiş sayılamaz.”
1989/42	“Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal bir zorunluluktur.”
1989/42	“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.”
1989/42	“Gerçek anlamda bir geriye yürüme, yani, önceki yasa döneminde tamamlanmış ve hukuksal sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum ve ilişkilerin, yeni yasaya bağlı olması değil, önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni kuralların uygulanması, daha açık bir anlatımla gerçek bir geriye yürümeme söz konusudur.”
1989/42	“Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa’da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, 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.”
2009/114	“Vergilendirme dönemi bitmeden değiştirilen vergi oranlarına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olup yasanın gerçek anlamda geriye yürütmesinden söz edilemez.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 10: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Öngörülebilirlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
2007/91	“Belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmelidir. Öngörülebilirlik şartı olarak nitelendirilen bu ilkeye göre yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır.”
2019/100	“Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.”
2020/78	“Bir ihalenin uluslararası ihale niteliğinde kabul edilmesi ve bu sayede döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirilmek suretiyle damga vergisi ve harç istisnasının uygulanması için öngörülen yabancı firmalarca da teklif verilmesi şartının hukuki öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olacak şekilde düzenlendiği sonucuna ulaşılmıştır.”
2013/3241	“Başvurucu hakkında yapılan yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulanmasının öngörülemez nitelikte olması nedeniyle Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.”
2013/6842	“Yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmaları ise ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkartır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecektir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 11: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Sosyal Devlet İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1988/29	“Bütün bu nedenlerle gecikme faizi kavramını Türk Vergi Sistemine getiren, inceleme konusu bend bölümünün Anayasa 'nın 2. Maddesinde belirlenen sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerine aykırı bir yönü yoktur.”
1989/42	“Hayat standardı çerçevesinde vergilendirmeleri, bunların kendi malî güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılmaları, sosyal devlet ilkesi açısından savunulamaz.”
1991/43	“Vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış kimi gelirlerine açıklama-kanıtlama olanağı tanınmaması kişilerin mali güçlerini aşan vergi yükümüyle karşı karşıya bırakılması sonucunu doğurur ki, bunun da sosyal devlet ilkeleriyle bağdaştığı söylenemez.”
1993/23	“Mükellefin vergi ödemesini gerektiren bir kazancına ulaşabilmek için uygulanan vergi politikalarının dengeli ve adil olması sosyal devlet ilkesinin de gereğidir.”
1995/27	“Ekonomik denge vergisinin, gelir ve kazançlar üzerinden bir kez kabul edilebilir bir oranda alınan bağımsız bir vergi olması ve malî gücü daha zayıf olan ücretlilerin çok büyük kesimini kapsam dışında bırakması nedeniyle sosyal devlet ilkesine de aykırı düştüğü söylenemez.”
2015/941	“Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 12: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
1986/23	“[Serbest] bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ya da yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı cihetle Anayasanın eşitlik ilkesinin ihlali iddiası varit değildir.”
1987/7	“Adlarına vergi ve ceza tarhedilen ve vergi borcu aslı 300.000 lirayı aşmayan bütün mükellefler aynı hukuki durum içindedir. Bunlar arasında bir ayırım yapılmış olsaydı, eşitlik ilkesi o taktirde zedelenirdi.”
1996/26	“Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesinde, Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz.”
2001/63	“Mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumları göz önünde bulundurulmaksızın aynı matrah üzerinden yeniden vergilendirme, vergide eşitlik ilkesini de zedelemektedir.”
2003/76	“Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.”
2010/55	“Eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir.”
2013/124	“Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir.”
2013/124	“Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz. Vergilendirmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.”

2020/44	“Varlık yönetim şirketlerinin belli süreyle harç ödememesi bağlamında eşitlik ilkesi yönünden yapılacak anayasallık denetiminde öncelikle Anayasa’nın 10. maddesi çerçevesinde aynı ya da benzer durumda bulunan kişilere farklı muamelenin mevcut olup olmadığı belirlenmelidir.”
2015/6728	“Anayasa’nın 10. maddesi ayrımcılık yasağı biçiminde düzenlenmemiş olsa bile eşitlik ilkesinin anayasal bağlamda her durumda dayanılacak normatif bir değer taşıması nedeniyle ayrımcılık yasağının da etkili bir şekilde hayata geçirilmesi gerekir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.



Ek 13: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Ölçülülük İlkesine İlişkin Referans Dökümü

Karar No	Referans Dökümü
2015/41	“Ölçülülük, aynı zamanda yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olmasını, amaç ve aracın ölçülü bir oranı kapsamasını ve sınırlayıcı önlemin demokratik toplum düzeni bakımından zorunluluk taşımasını da içeren bir ilkedir.”
2015/41	“Mülkiyet hakkı, Anayasa'nın 35. maddesinde belirtilen kamu yararı amacına bağlı olarak yalnızca kanunla ve demokratik bir toplumda gerekli olduğu ölçüde sınırlanabilir. Ayrıca getirilen bu sınırlamalar, hakkın özüne dokunamayacağı gibi Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”
2017/112	“Temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaksızın yapılan sınırlamalar yönünden ise bu sınırlamaların, demokratik toplum düzeninin gerekleri ile ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir.”
2019/100	“Anayasa'nın 13. maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır.”
2014/10283	“Ölçülülük ilkesi gereği kişilerin mülkiyet hakkının sınırlandırılması hâlinde elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir.”

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad: Oğuz ALTUN	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Cumhuriyet Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Altun, Oğuz. “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesinin Bazı Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi”. <i>Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi</i>, Cilt: 4, Sayı: 1, 1-15.	